Die württembergiſche Gewerbeſteuer in ihrer hiſtoriſchen Entwicklung und ihren Haupt-Problemen.

Inaugural-Diſſertation

zur

Erlangung der Doktor-Würde

einer

hohen Rechts- und wirtſchafts-wiſſenſchaftlichen Fakultät

der

Eberhard-Karl-Univerſität

zu

Tübingen.

Vorgelegt von

Otto Rudolph

Diplom-Volkswirt und Juſtiz-Referendar.

1932

Referent: Dr. von Piſtorius
Tag der Prüfung: 24. Januar 1931.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

1932
Druck von Auguſt Reichert, Leonberg

Inhaltsverzeichnis.

Vorwort I

1. Teil: Die historische Entwicklung

I. Kapitel: Die Württ. Gewerbesteuer bis zum Gesetz von 1873.

§ 1: Die Entwicklung bis zur III. Steuerinstruktion . 1
§ 2: Die III. Steuerinstruktion vom 24. Januar 1713 . 3
§ 3: Die historischen Gründe des Uebergangs von der Vermögenssteuer zur Katastersteuer 4
§ 4: Die Verfassung vom 25. September 1819 und das Gesetz vom 15. Juli 1821 7
§ 5: Die Aenderungen bis zum Gesetz von 1873: . . 9

II. Kapitel: Das Gesetz vom 28. April 1873

§ 6: Ueberblick über die Entstehungsgeschichte des Gesetzes 10
§ 7: Die Prinzipien und der Hauptinhalt des Gesetzes von 1873 10
§ 8: Die Weiterentwicklung bis zu den Vorgängen des Jahres 1895 17
§ 9: Die Denkschrift von 1895 und ihre Behandlung in der Kammer 21
§ 10: Die Stellungnahme der damaligen Finanzwissenschaft zu den Ertragssteuern, insbesondere der Gewerbesteuer im Allgemeinen, der württembergischen im Besonderen 30

III. Kapitel: Die Steuerreform des Jahres 1903

§ 11: Der Regierungsentwurf und der Inhalt der Denkschrift 36
§ 12: Der Entwurf im Landtag 39
§ 13: Die hauptsächlichsten Ergebnisse der Reform von 1903 für die gewerbliche Besteuerung 42

IV. Kapitel: Die Vorgänge der Jahre 1909 und 1914.

§ 14: Die Denkschrift der Regierung 43
§ 15: Der Bericht des Finanzausschusses 45
§ 16: Das Ergebnis der Verhandlungen in den Kammern 47
§ 17: Die Denkschrift vom 26. 1. 1914 49

V. Kapitel: Die Entwicklung bis zur Gewerbesteuer von 1922

§ 18: Die Bedeutung der Neuordnung des deutschen Finanzwesens für die Stellung der Gewerbesteuer im württ. Steuersystem 52

VI. Kapitel: Das Gesetz vom 22. 8. 1922.

§ 19: Die Grundgedanken des Entwurfs und seine Behandlung im Landtag 53
§ 20: Der Inhalt des Gesetzes 55

VII. Kapitel: Die Regelung von 1925.
§ 21: Uebersicht über die Gewerbesteuer nach dem württ. Landessteuergesetz von 1925 59

VIII. Kapitel: Das Gesetz vom 7. Jan. 1927.
§ 22: Der Inhalt des Entwurfs 61
§ 23: Der Werdegang des Gesetzes von 1927 63
§ 24: Der Inhalt des Gesetzes vom 7. 1. 1927 65

2. Teil: Die Gewerbesteuer und der Finanzausgleich.

§ 25: Die Reformvorschläge 72
§ 26: Zur Kritik der Reformvorschläge 77

3. Teil: Hauptprobleme der Gewerbebesteuerung im Allgemeinen und der Württ. Gewerbesteuer im Besonderen.

I. Kapitel: Die Abgrenzung der Gewerbesteuer.
§ 27: Der Gewerbebegriff der Württ. Ertragssteuergesetzgebung 84
§ 28: Die Abgrenzung gegenüber der Land- und Forstwirtschaft 85
§ 29: Zur Frage der Gewerbesteuerpflicht der freien Berufe 86

II. Kapitel: Die Bemessungsgrundlagen und die Bedeutung der Gewerbesteuer.
§ 30: Die theoretischen Grundlagen der Gewerbebesteuerung und ihre Benutzung in Württemberg . . . 92
§ 31: Zum Problem der Gleichwertigkeit der Realsteuerkataster 96
§ 32: Zur Frage der Abzugsfähigkeit der Schuld- und anderer Zinsen 97
§ 33: Das Verhältnis der Gewerbesteuer zur Einkommens- und Vermögenssteuer und die Frage einer Aufhebung der Gewerbesteuer 102
§ 34: Die Bedeutung und Stellung der Gewerbesteuer im Staats- und Gemeindehaushalt 109
Ausblick auf die Gewerbesteuerregelung der Verordnung des Reichspräsidenten vom 1. 12. 1930 und Schluß 112

Literaturverzeichnis

I. Gesetze und Kommentare.

I. **Gesetze und Kommentare:**

Reyscher A. L.: Sammlung der württ. Gesetze, Bd. 17 Tübingen 1839, 1840,
Sammlung der württ. Staatssteuergesetze Stuttgart 1883, 1906

Hochstetter: Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuergesetz vom 28. 4. 73. Stuttgart 1873.

K. Miller: Das Württ. Gewerbesteuergesetz mit Entscheidungen und Berechnungstabellen, Stuttgart 1916

J. Clauß: Das Württ. Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuergesetz vom 22. 8. 1922.

Dr. Tänzer: Die Württ. Gewerbesteuer nach dem Landessteuergesetz von 1925.

P. Rösler: Kommentar zum Württ. Gewerbesteuergesetz vom 7. Januar 1927.

II. Denkschriften und Kammerverhandlungen.

Protokollbände und Beilagenbände zu den Verhandlungen der Württ. Kammer der Abgeordneten und der Standesherren, der Württ. zweiten Kammer, und des Württ. Landtags für die Jahre

1820	Kammer der Abg.	Heft IV Beil. X C IV
1821	„ „ „	„ VII „ C I X
		„ XII „ C L X V I
		„ XIII „ C D X I X
1886/88	„ „ „	II. Prot. Bd. (48)
		I Beil. Bd. Beil. 32, 38,
		II Beil. Bd.
	„ „ Stdh.	Prot. Bd. (14) Beil. Bd. (14)
		Beil. 95 und 105, 369
1895/99	„ „ Abg.	Prot Bd. III. (58), VI (61), VII (62)
		VIII (63)
		Beil. Bd. III Beil. 31, Beil. 36
	„ „ Stdh.	2. Prot Bd (18)
		2. Beil. Bd. (18)
1901/04	„ „ „	Beil. Bd. II Nr. 46, 49, 145, 146
		Prot. Bd. II (70) IV (72)
	„ „ Stdh.	1. Prot, Bd. (20)
		1. Beil. Bd. (21) Beil. 304

Denkschriften der württ. Regierung von 1909 und 1914
Beil. 270 von 1909

Denkschriften der württ. Regierung von 1909 und 1914
Beil. 186 von 1914
Druckf. der 2. Kammer Beil. 539 v. 1910,
Prot. Bd. 277 und 278 Sitzung.

1920/24 Landtag: Beil. Bd. II. Beil. 478
Beil. Bd. III Beil. 570, 796, 803, 875, 884
" " IV Heft 9
" " V Beil. 957, 1065, 1066, 1071, 1072, 1080, 1081, 1083
" " I Heft 3
" " II " 81/82
" " III " 3
" " IV Beil. 321, 365, 370, 390, 414

III. Sonstige Literatur.

Andreae: Bausteine zu einer universalistischen Steuerlehre 1927
Grundlegung einer neuen Staatswirtschaftslehre 1930
Die Zukunft der Ertragssteuern (in der Festschrift für Schanz)
Becker und Hensel: Gewerbesteuer und Finanzausgleich 1926
Below: Probleme der Wirtschaftsgeschichte, Tübingen 1920,
C. Bewer: Stimmen zur Heranziehung der Aerzte zur Gewerbesteuer 1929,
Böthke: Das Finanzausgleichsgesetz (im Handbuch des Reichssteuerrechts von Strutz)
Bräuer: Ertragssteuern (im Handbuch der Finanzwissenschaft von Gerloff-Meisel) III. Die Gewerbesteuer (ebendort)
Die Heranziehung der Aerzte und freien Berufe zur Gewerbesteuer 1929, Finanzwissenschaft (in Teubners Handbuch der Staats- und Wirtschaftskunde)
Bühler: Die Württ. Gewerbebesteuerung 1928,
Cammerer: Die direkten Steuern vom Ertrag und vom Einkommen in Württemberg (W. Jahrbuch 1879)
Dettmer: Die Gewerbesteuer in Deutschland im System der Geldwirtschaft und der Kapitalwirtschaft, Bonn 1929,
Diehl: Zur Verfassungs- und Finanzgeschichte der Reichsstadt Eßlingen im 13. und 14. Jahrhundert.
Dochow: Der Begriff des Gewerbebetriebs und die Steuergesetzgebung, Deutsche Steuerzeitung, Jahrgang 13,
Ebermayer: Die Gewerbesteuerpflicht der Aerzte und sonstigen freien Berufe Deutsche Steuerzeitung 14. Jahrgang,
Eheberg: Art. Gewerbesteuer im Handwörterbuch der Staatswissenschaften IV. Auflage, Grundriß der Finanzwissenschaft 1925
Dr. Ernst: Die direkten Staatssteuern in der Grafschaft Württemberg,
v. Eynern: Wie soll die zukünftige Gewerbesteuer aussehen? Deutsche Wirtschaftszeitung 24. Jahrgang Nr. 30 und 31
Friesecke: im Deutschen Volkswirt, Jahrgang 3 S. 1437
Fromlet: Die unter dem Namen Bethe in der Reichsstadt Schwäb. Hall erhobene Vermögenssteuer.
Fuisting: Grundzüge der Steuerlehre, Berlin 1902
Walter Grau: Besteuerung der öffentlichen Betriebe in Deutscher Volkswirt 3. Jahrgang S. 592.
v. Heckel: Art. Einkommensteuer im Wörterbuch der Volkswirtschaft. Art. Gewerbesteuer ebendort
Die Stellung der Gewerbesteuer im Entwicklungsprozeß der modernen Personalbesteuerung (in Festschrift für Adolf Wagner 1905)

Haußmann: Gewerbesteuer und Finanzausgleich in Steuer und Wirtschaft 1926 Nr. 8
Hensel: Steuerrecht Berlin 1924,
Die Entwicklung des Deutschen Steuerrechts seit 1919 in Steuer und Wirtschaft 1924 Nr. 9
Herker: Gemeindefinanzen und Realsteuern
Hock: Die öffentlichen Abgaben und Schulden
Hoffmann: Das württ. Finanzrecht 1857
Jakobshagen: Soll die Gewerbesteuer eine Realsteuer bleiben? D. W. Z. 1927 Nr. 24,
Das Anhörungsrecht der amtlichen Berufsvertretungen und der Deutsche Städtetag D. W. Z. 1927 S. 912
Jessen und Gärtner: Ein Reichsrahmengesetz für die Realsteuern? Berlin 1927
Jessen: Soll die Gewerbesteuer eine Realsteuer bleiben, Zeitschrift für Kommunalwirtschaft, Jahrgang 1926, Steuer und Wirtschaft 1927 Nr. 1.
Kiese: im Schwäb. Merkur 1922 Nr. 198.
Kölle: Zur Entstehung der Ertrags- und Katastersteuern in den deutschen Staaten.
Finanzarchiv 1899.
Die Vermögenssteuer der Reichsstadt Ulm vom Jahre 1709.
Koppel: Das Gewerbesteuerrahmengesetz.
Lampe: Die wirtschaftlichen Voraussetzungen der nichtfiskalischen Steuergestaltung (Festschrift für Schanz)
Landauer: Das Problem der Gewerbesteuer (Deutscher Volkswirt, 1. Jahrgang S. 699),
Die Gewerbesteuer im Reichsrahmengesetz (Deutscher Volkswirt 2. Jahrgang S. 48)
Lansburgh: Die gerechte Steuer (Briefe eines Bankdirektors an seinen Sohn),
v. Lilienthal: Steuerreform als wirtschaftl. Nothilfe, Berlin 1928,
Dr. Linkh: Ertragssteuern oder Zuschläge zur Einkommens- und Vermögenssteuer, schwäb. Merkur 1926 Nr. 580,
Nochmals die württ. Ertragssteuern, schw. Merkur 1927 Nr. 22,
Lotz: Finanzwissenschaft,
Mann: Art. Steuerüberwälzung im Handwörterbuch der Staatswissenschaften 4. Aufl.
Art. Vermögenssteuer ebendort.
Meisel: Britische und Deutsche Einkommensteuer, ihre Moral und Technik 1925.
K. Miller: Die Württ. Gewerbesteuer, Deutsche Steuerzeitung 1921.
Moll: Zur Geschichte der Vermögenssteuer, Leipzig 1911,
Probleme der Finanzwissenschaft 1924, Finanzwissenschaft 1930.
Mombert: Besteuerung und Volkswirtschaft 1922.
Most: Wirtschaft und Gemeinde 1926
Mulert: Kommunalfinanzen und Verwaltungsreform. Art. Kommunalsteuern und Finanzausgleich im Handwörterbuch der Kommunalwissenschaften Ergänzungsband I.
Neumann: Ertragsteuern oder persönliche Steuern vom Einkommen und Vermögen 1876
Die persönlichen Steuern vom Einkommen, verbunden mit Er-

trags- oder mit Vermögenssteuern 1896
Zur Gemeindesteuerreform in Deutschland 1895
Nicklisch: Art. Ertrag im Handwörterbuch der Betriebswissenschaften.
Oppenheimer: Theorie der reinen und politischen Oekonomie.
v. Pistorius: Die württ. Steuerreform von 1903/1905
Finanzarchiv 1904
Das württ. Einkommensteuergesetz, 3. Aufl. 1912
Unser Steuerrecht 1920
Das neue Reichsfinanzrecht (Jahrbuch d. öffentl. Rechts 1921)
Die württ. Ertragssteuern, Schwäb. Merkur 1926 Nr. 592
Unitarismus, Förderalismus und Steuervereinheitlichungsgesetz, Schwäb. Merkur 1927, Nr. 500, 502, 504 und 508,
Die Einkommensteuerlüge, Steuer und Wirtschaft, Jahrgang 3, S. 1285,
Der Finanzausgleich im Deutschen Reich mit besonderer Berücksichtigung des Zuschlagsrechts der Länder und Gemeinden D. W. Z. 1926 Nr. 35 und 36
Zum Steuervereinheitlichungsgesetz, Deutsches W. Archiv 1929 Heft 1,
Die neue württ. Gewerbesteuer Schwäb. Merkur 1927, Nr. 210
Unser Steuerrecht 1929
Die deutschen Finanzen und die Reichsfinanzreform D. J. Z. 1930 S. 2
Das württ. Kommunalsteuerrecht im Handwörterbuch der Kommunalwissenschaften 1. und 2. Auflage,
Archiv 1910: Vermögenssteuer und Landwirtschaft.
Popitz: Art. Finanzausgleich im Handwörterbuch der Staatswissenschaften 4. Auflage,
Art. Einkommensteuer ebendort,
Art. Körperschaftssteuer ebendort,
Rabbethge: Wirtschaft und Finanzen, Verfall oder Rettung,
v. Riecke: Die direkten Steuern vom Ertrag und vom Einkommen in Württemberg (Württ. Jahrbuch für Statistik und Landeskunde 1897)
Die neuen württ. Steuerkataster, Finanzarchiv 1888.
Riewald: Personal- oder Realsteuern? (Mitteilungen der Steuerstelle des Reichsverbands der deutschen Industrie 10. Jahrg. 1903.
Roscher: System der Finanzwissenschaft.
Röttinger: Der neue Finanzausgleich vom 10. August 1925.
Rühling: Die neue Gewerbesteuer Württembergs, Deutsche Steuerzeitung, 14. Jahrgang, Juli 1925.
Schäffle: Grundsätze der Steuerpolitik.
v. Schall: Beiträge zur Reform der direkten Steuern in Württemberg, Finanzarchiv 1895, Finanzlage, Etatsfragen und Stand der Steuerreformen in Württemberg. Finanzarchiv 1893.
Schanz: Art. Ertragssteuern im Handwörterbuch der Staatswissenschaften 4. Auflage.
Schmid: Zur Reform der württ. Gemeindesteuern 1896.
Schmid: Der Streit um die württ. Ertragsteuern, Schwäb. Merkur 1927 Nr. 70.
Schumpeter: Steuerkraft und nationale Zukunft (Deutscher Volkswirt, 1. Jahrgang S. 16)
Der Finanzausgleich, (Deutscher Volkswirt 1. Jahrgang) S. 1123.

Schuster: Das Einkommen 1926.
Schwede: Gedanken zum Reichsrahmengesetz für die Gewerbesteuer und Grundsteuer,
Die Bedeutung der in den Entwürfen des Grundsteuer- und Gewerbesteuerrahmengesetzes enthaltenen Hauptsteuersätze u. Hauptsteuerbeträge für die Vergleichbarkeit der Realsteuern in den einzelnen Ländern und Gemeinden, Deutsches Steuerblatt 1928.
Seligman: Die Lehre von der Steuerüberwälzung 1927.
Stolper: Ein Finanzplan,
Vereinheitlichung der Ertragssteuern (Deutsch. Volkswirt 1. Jahrgang Seite 593).
Strutz: Die Reformbedürftigkeit der preußischen Gewerbesteuer (Preuß. Jahrb. 62. Band)
Das Gewerbesteuerrahmengesetz (Deutsche Steuerzeitung 16. Jahrgang Nr. 10.)
Teschemacher: Die Einkommensteuer im Handbuch der Finanzwissenschaft.
Finanzwissenschaft in der Beamtenhochschule.
Trüdinger: Die Kommunalbesteuerung in Württemberg (Schriften des Vereins für Sozialpolitik, Leipzig 1908)
Trumpler: Wie soll das Reichsrahmengesetz betr. die Gewerbesteuer aussehen? D. W. Z. 24. Jahrgang Nr. 29.
Untersuchungen über die Möglichkeit einer Relation zwischen Einkommen- und Realsteuern Berlin 1927.
Bocke: Grundzüge der Finanzwissenschaft 1894
Wagner: Finanzwissenschaft in Schönbergs Handbuch der politischen Oekonomie, 3. Aufl., 3. Band 1897,
Lehr- und Handbuch der politischen Oekonomie, 4. Hauptabteilung Finanzwissenschaft 1890.
Weckherlin: Die direkten Steuern in Württemberg, Württ. Jahrbücher 1819.

Vorwort

Wohl keine Steuer ist in den letzten Jahren derart im Mittelpunkt des Interesses gestanden, wie die Gewerbesteuer. Sie hat, wie die andern Ertragssteuern durch die Neuordnung der Deutschen Finanzverhältnisse auch in den deutschen Ländern außerhalb Württembergs wieder die Bedeutung eines tragenden Pfeilers der staatlichen und kommunalen Finanzwirtschaft erhalten und dabei zum Teil wohl unerwartet hohe Erträge abgeworfen. Sie ist andererseits vielerorts zu einer direkt drückenden Belastung der Wirtschaft geworden, was ihr die Bezeichnung der „ungerechtesten aller Steuern" eingetragen hat.

Daher ist eine Prüfung am Platze, ob die württ. Gewerbesteuer im heutigen Gesamtsteuersystem noch einen Platz habe, und sofern dies zu bejahen ist, ob ihre Form den an eine Steuer zu stellenden Anforderungen entspricht; endlich ob das, was von ihr alles verlangt wird, bei einer streng wissenschaftlichen Prüfung auch tatsächlich von ihr beansprucht werden kann.

Diese Arbeit soll daher ein Versuch sein, darzustellen, einerseits welches die Formen und Leistungen der Gewerbebesteuerung speziell in Württemberg waren, warum und auf Grund welcher Voraussetzungen, Forderungen, Wünsche und geistigen Strömungen sie ihre historisch gewordenen Formen annahm und wieder änderte. Nach Herausarbeitung und Darstellung des heutigen Wesens der Gewerbesteuer war sodann in die Prüfung einzutreten, welche Postulate die jetzige Zeit an eine Besteuerung des Gewerbes im Rahmen der übrigen Steuern stellen darf und muß; die vorliegende Arbeit muß dabei manchen Ausblick auf die übrigen Glieder unseres heutigen Steuersystems, wie auf ihre Inbeziehungsetzung und gegenseitige Eingliederung werfen, da nur auf diese Weise — neben der Betrachtung einiger Spezialprobleme unserer Steuer — gerade auch von der Gewerbesteuer ein klares Bild gegeben werden kann.

Mit dieser Fragestellung gibt sich zugleich die Einteilung der Arbeit: Sie mußte im ersten Teil die Entwicklung und den Werdegang der württembergischen Gewerbebesteuerung verfolgen, und dabei auf die Voraussetzungen, Strömungen und Bestrebungen eingehen, die bei ihrem Zustandekommen mitwirkten. Im zweiten Teil waren die aus der Neuordnung des deutschen Finanzwesens wie aus den veränderten wirtschaftlichen Verhältnissen sich ergebenden Probleme im Hinblick auf die dadurch gewordene neue Stellung und die Aufgaben unserer Steuer zu erörtern; während der dritte Teil außer einigen wichtigen Fragen ihrer technischen Ausgestaltung sich mit dem Problem ihrer Existenzberechtigung neben dem heute herrschenden Personalsteuersystem und mit ihrer derzeitigen Bedeutung zu befassen hat.

1. Teil: Die hystorische Entwicklung.

1. Kapitel.
Die Württ. Gewerbesteuer bis zum Ges. von 1873.

§ 1.
Die Entwicklung bis zur III. Steuerinstruktion.

Die ältesten Abgaben, die Gewerbe und Handel im alten Württemberg, das heißt in der Grafschaft und im Herzogtum zu entrichten hatten, waren Aufschläge auf Genußmittel und Verzehrungsgegenstände, sog. Accisen, wie z. B. das Weinumgeld. Ihrer finanzwissenschaftl. Natur nach sind diese Abgaben teils indirekte Steuern, teils Erlaubnis- und Benutzungsgebühren. Ferner wäre an dieser Stelle der Sonderabgaben zu gedenken, die in Form der Besteuerung von Gerechtigkeiten oder als direkte Produktionsabgaben insbes. gegen Ende des Mittelalters auf gewisse Gewerbezweige gelegt wurden. So wurde z. B. außerhalb Württembergs in der damaligen freien Reichsstadt Hall das Salzmeßgeld von jedem „Gesod" in Höhe von fl. 4.— erhoben. [1])

Die älteste direkte Besteuerung der Gewerbe erfolgte in Form einer Vermögenssteuer, der „Bede" [2]). Ihr begegnen wir zuerst Ende des 12. Jahrh. Sie wird von den aufkommenden Landesherren erhoben und zwar anfangs in der Rolle des Inhabers des Vogt-, Grafen-, Richter- oder Schirmherrnamtes und zwar zuerst für das Reich, in der Folgezeit im Verlauf des Verselbständigungsprozesses der einzelnen Territorien für sich selbst als Ausfluß der landesherrlichen Regierungsgewalt. Nebenher lief das ebenfalls aus der Königsgewalt sich herleitende Recht der Territorialherrn, in Zeiten „echter Not" ihre Untertanen zu „schatzen". Aus dieser „Schatzung" entwickelt sich das direkte Steuerwesen Württembergs. Der Steuercharakter dieser Abgabe wie der der älteren Bede ergibt sich einmal aus ihrer allgemeinen Natur als Untertanenlast — nicht als Entgeld für eine besondere obrigkeitliche Leistung oder auf Grund eines Sonderrechtes, — des weiteren daraus, daß sie sich für den einzelnen Untertan als ein Zwangsbeitrag darstellt, dessen Charakter dadurch, daß der Graf sie schließlich nur mit Zustimmung der Stände erheben kann, nicht verändert wird.

Von entscheidender Bedeutung wird, daß der Landesherr dazu übergeht, seine vermehrten Bedürfnisse — Herzog Ulrich fand i. J. 1503 bei der Regierungsübernahme eine Schuldenlast von 300 000 fl. vor, zu der bis zum Jahre 1514 weitere 600 000 fl. hinzutraten, — nicht mehr lediglich durch Vermehrung seiner Einnahmen aus seinem Domanialbesitz oder seinen Regalien zu decken, sondern mehr und mehr im Steuerweg. Die Schatzung, die anfangs eine außerordentliche Maßnahme darstellte, wurde so in der Folgezeit zur regelmäßigen Abgabe.

Die Wahl der Steuerobjekte war der Gemeinde überlassen. Während in den ältesten Urkunden bis ins 15. Jahrhundert hinein immer nur Grund und Boden als steuerpflichtig genannt werden, vollzieht sich im Laufe des 15. Jahrhunderts eine Annäherung an eine Vermögenssteuer [3]),

---

[1]) vergl. Fromlet a. a. O.

[2]) vergl. Below a. a. O. IX. § 1—5.

[3]) vergl. Reyscher a. a. O. und insbes.: Ernst in Württ. Jahrbücher Jahrgang 1904 I S. 55, Knöpfler in Württ. Vierteljahreshefte für Landesgeschichte 1902 S. 288.

bei welcher der Besitz an beweglicher und unbeweglicher Habe teils nach den Kaufpreisen, teils nach einem durch Schätzung ermittelten Wert, teils endlich bei Vieh und Fässern nach Preisen, die für das ganze Land festgesetzt waren, berechnet wurde. (vergl. Schätzungsordnung vom 19. Nov. 1470, Generalreskript vom 9. Sept. 1514, Schätzungsinstruktion vom 9. September 1538). Finanzwissenschaftlich waren die alten Schatzungen die „Landsteuer" des Herzog Ulrich wie die „Ablösungshilfe"des Herzog Christoph Vermögenssteuern, ergänzt durch eine allgemeine Erwerbssteuer. Eine allgemeine Vermögensbeschreibung, also eine Art Kataster ordnete bereits am 28. Oktober 1513 Herzog Ulrich zum Zwecke der Erhebung der Landsteuer an.

Stets bleibt die Steuer ein Beitrag zuerst des einzelnen, schatzungsfähigen Untertans, später der Stände zu den Kosten des landesherrlichen Aufwandes (Staatshaushalts), der von Landesherrn beim Steigen dieses Aufwands immer wieder von neuem nachgesucht werden muß. Hier ist es Zeit des Einflusses des Tübinger Vertrags von 1514 zu gedenken, durch den Württ. Finanzwesen seine eigenartige, bis in die neueste Zeit nachwirkende Gestaltung erhielt.[1])

Zunächst war der Regent in Festhaltung der alten Gedankengänge auf sein Kammergut angewiesen. Erst in zweiter Linie konnte er an das Land herantreten, sofern die Erträge des Kammerguts nicht ausreichten. Auf Grund ihres, seit dem Tübinger Vertrag unbestrittenen Selbstbesteuerungsrechts beschlossen die Stände über die Steuererhebung. Auch die Steuerkasse hatten sie in der Hand. Diese staatsrechtliche Ordnung führte zur Ausbildung eines Steuersystems, das im Verlauf einer langen Entwicklungszeit zuletzt Grundeigentum, Gebäude und Gewerbe je einer gesonderten Behandlung unterzog[2]). Die alten „Landschatzungen", die „Landsteuer" wie die unter Herzog Christoph von den Ständen übernommene „Ablösungshilfe oder „Ordinaristeuer", die in der Folge beibehalten wurde, waren allgemeine Vermögenssteuern gewesen. Sie wurden erhoben von allem Vermögen, liegendem, wie fahrendem, innerhalb wie außerhalb Landes gelegenem. Die Vermögenssteuer wurde ergänzt durch eine Personalsteuer von den Vermögenslosen: „welcher gar nichts hat, denn daß er sich seines Taglohns oder Handwerks ernähre, dem solle man darnach etwas ziemliches ansetzen, nach Gelegenheit seiner Person," hieß es im Generalreskript vom 9. September 1514. Mit der „Ablösungshilfe" bezw. „Ordinaristeuer" vollzog sich der Uebergang von der allgemeinen Vermögenssteuer zu einer spezialisierten Vermögenssteuer. Nach dem Generalreskript vom 2. Juli 1554 sollte sie ruhen auf Gülten, Gebäuden und Gütern, einträglichen Hantierungen (Gewerben) und verzinslichen Kapitalien, nach Maßgabe der für die einzelnen Objekte festgestellten Werte. Bei dem Gewerbe sollten die darin angelegten Kapitalien das Kataster bilden. Ein Schuldenabzug war im allgemeinen ausgeschlossen, doch durften speziell an Geld-Gülten und verzinslichen Kapitalien die Passivzinsen abgezogen werden. In diesen Bestimmungen der ältesten Steuerinstruktionen zeigt sich bereits das Bestreben, die verschiedenen Steuerquellen nach ihrer Ertragsfähigkeit in ein richtiges Verhältnis zu einander zu setzen.

---

[1]) vergl. Ernst a. a. O.

[2]) vergl. Schall a. a. O. II. Kap.

Die Instruktionen von 1629 und 1652 brachten eine weitere Annäherung der Ordinaristeuer an das Prinzip der Ertragsbesteuerung und nach langen Kämpfen ein entsprechendes Landeskataster.

§ 2

Die III. Steuerinstruktion vom 24. Januar 1713.

Eine neue Instruktion, die 3. für die Umlage und Erhebung der Ablösungshilfe erging am 24. Januar 1713. Ihre Bedeutung beruht allein schon darauf, daß sie fast ein Jahrhundert lang die maßgebende Norm der Besteuerung bilden sollte.[1]) Sie bekundet auch insofern einen neuen Abschnitt in der Geschichte des württ. Steuerwesens, als sie sich immer mehr der Ertragsbesteuerung nähert. Finanzwissenschaftl. Betrachtung erscheint sie als ein Mittelding zwischen Ertrags- und Vermögensbesteuerung[2]). Gegenstände der Besteuerung sind neben den Liegenschaften, Gebäuden und was denselben an Rechten verglichen wird, wiederum: „die Hantierungen und andere Gewerbe, alle Kauf- und Handelschaften, Künstler und Handwerker, Wein-, Frucht- und Vieh-Handlungen, Salz- und Holzkäuf, beständige, denen Privatpersonen gehörige Schäfereien, Wirtschaften, Bierbrauereien, so privatis zukommen, Kremplerei, wozu noch das jeden Orts genießende Bürgerrecht zu zählen wäre. Anlangend dagegen den modum taxendi, so sei die Aestimation nicht nach dem gemeinen Wert, wie zu vorigen Zeiten geschehen, sondern vielmehr nach dem Ertrag, Kommodität, Verdienst und Nutzen einzurichten." Jedes steuerbare Gut war „absonderlich" anzuschlagen. Bei den Gewerben sollte[3]), was die Kauf- und Handelsschaft betrifft, vornehmlich auf das in derselben steckende Kapital reflektiert werden. Dieses sei entweder von dem Handelsmann getreulich aufzuzählen, oder im Verweigerungsfalle soll das Quantum ex officio nach Beschaffenheit der Umstände pflichtgemäß und ganz unparteiisch angesetzt werden, — eine Annäherung an das Schätzungsverfahren von Amtswegen —. Von dem so gewonnenen Wert war die Hälfte zu nehmen und alsdann nach dem Unterschied der Waren nach solchen guten, mittelmäßigen oder schlechten Abgangs entweder um zwei Drittel oder wenigstens die Hälfte in die Steuer zu legen. Die Handwerker anlangend war zu überlegen: ob das Handwerk einen ziemlichen Verlag erfordere und zugleich ein (Handels)-Gewerbe treibe, oder ob es sich allein mit dem Verdienst behelfen müsse. Ferner ob es das ganze Jahr hindurch gangbar sei oder nicht und endlich, ob es an einen gewissen obrigkeitlichen Preis gebunden sei. Nach diesen Gesichtspunkten wurden die Handwerker noch in jeder Gattung in gute, mittelmäßige und schlechte eingeteilt und ein billigmäßiges Steuerquantum angesetzt. Besondere Bestimmungen galten für den Wein-, Vieh-, Holz- und Floß-Handel. Die Wirtschaften und Bierbrauereien erhielten ein Steuerkapital von 100 bis 1000 fl. zugeteilt[4]).

Das Ergebnis der i. J. 1726 abgeschlossenen Katastrierung war, daß bei einem Steuergesamtkataster von 37 033 220 fl. auf das Gewerbe 6 Prozent desselben = 2 283 642 fl. entfielen. Die Hauptposten bildeten die Handwerker, Wirtschaften und Bierbrauereien, der Weinhandel, die Kauf- und Handelsleute.

---

[1]) vergl. Pistorius: die Württ. Steuerreform I Das altlandständische Recht.
[2]) vergl. Hochstetter a. a. O. hist. Einl. § 3.
[3]) vergl. Cammerer a. a. O. II. 2. Abschnitt.
[4]) vergl. Riecke a. a. O. S. 86.

Da viele Irrtümer und Unrichtigkeiten unterlaufen waren [1]), zogen sich die Katastrierungsarbeiten in der Folge noch lange hin. Sie machten die Aufstellung verschiedener Revisionen, Sub- und Superrevisionen notwendig, die schließlich zu summarischen Zu- und Abschreibungen an den Katastern einer Anzahl von Aemtern führten. Endlich wurde i. J. 1744 die letzte dieser Kommissionen, die „Generalsteuerperäquationsdeputation" aufgelöst und das Kataster mit einer Gesamtsumme von 33 767 Mill. fl. für geschlossen erklärt. Dabei war den Gemeinden durch die Instruktion vom 19. 4. 1728/16. 4. 1733 zur Bestreitung ihrer Ausgaben die Steuer von Gülten und Kapitalien, vom Wein- und Viehhandel und vom Bürgerrecht überlassen worden. Der so festgestellte Steuergrundstock von 1743 war aber nur für die Umlage der Steuern auf die Aemter, nicht aber von diesen auf die Gemeinden und innerhalb der letzteren auf die Steuerpflichtigen zu gebrauchen. Bei diesen erfolgte die Umlage entsprechend dem mit Zähigkeit verteidigten alt-württ. Selbstbesteuerungsrecht nach dem besonderen Herkommen, wobei die neuen Kataster der Landessteuereinschätzung verhältnismäßig wenig Beachtung fanden. Gleichwohl blieb das direkte Steuerwesen in Württ. während des ganzen Restes der alt-landständischen Verfassung im wesentlichen nach der Instruktion von 1713 geordnet, nur daß i. J. 1804 aus der Ordinatssteuer die Kapitalssteuer ausgeschieden und in eine Quotitätssteuer verwandelt wurde und in der konstitutionellen Monarchie eine früher schon einigemale erhobene Besoldungs- und Pensions-Steuer seit 1819 auf 1820 und eine Apanagensteuer vom Jahre 1840 an endgültig zur Erhebung gelangte.

§ 3.

Die hyst. Gründe des Uebergangs von der Vermögenssteuer zur Katastersteuer.

Betrachten wir die aufgezeichnete hist. Entwicklung vom theoretischen Standpunkt aus, so zeigt sich, daß „Bede" wie „Schatzung" finanzwissenschaftlich gesehen Vermögenssteuern waren. Sie wurden als persönliche Steuern im wesentlichen auf Grund eidlich erhärterter Angaben der Besteuerten erhoben.

Die Weiterentwicklung dieser Vermögenssteuern ging — wie Kölle nachgewiesen hat [2]) — in der Art vor sich, daß man zuerst nur weniges an dieser Art der Erfassung verbesserte, schließlich aber eines nach dem andern der Merkmale der Personalbesteuerung verließ und im Enderfolg zu einer ganz andern Art der Besteuerung gelangte. Diese Entwicklung war in Deutschland allgemein, aber zeitlich verschieden. In den Territorien kam die Tendenz zur Katastersteuer schon im 15. Jahrhundert zum Vorschein, die Reichsstadt Ulm wird hiervon erst im 18. Jahrhundert ergriffen; aber jedesmal sind die Beweggründe dieselben. Das Hauptziel war, die unrichtigen und unbrauchbaren Selbstangaben der Besteuerten durch Beschränkung des Rechts auf Selbsteinschätzung und durch Ermittlung des steuerbaren Werts durch die Behörde zu berichtigen. Von hier aus kam man dann weiter und ging, nachdem an Stelle der Selbsteinschätzung die obrigkeitliche Wertsermittelung getreten war, dazu über,

---

[1]) Reyscher a. a. O. S. 350, 396, 457, 501.

[2]) vergl. Kölle zur Entstehung der Ertrags- und Katastersteuern in den deutschen Staaten Finanz-Archiv 16. Jahrgang S. 477 ff.

die einzelnen Hauptvermögensstücke Stück für Stück aufzuzeichnen, d. h. m. a. W. Steuerkataster anzulegen. Damit wurde der Verband der persönlichen Vermögenssteuer gelöst und der Uebergang zur Objektbesteuerung vollzogen. Schließlich verbot man aus praktischen Gründen eine Berücksichtigung der Schulden. Auch in einer zweiten Hinsicht trat eine Veränderung ein. Mit der Ausbildung der Katastersteuern ging man von der Werts- zur Ertrags-Besteuerung über. Mit der fortschreitenden wirtschaftlichen Entwicklung insbesondere mit dem Aufstieg der Gewerbe ergaben sich Verschiebungen des Ertrags und Werts innerhalb und zwischen den einzlnen Vermögensbestandteilen und man bemerkte, daß das eine Vermögensobjekt bald einen höheren, bald einen niedereren Ertrag als das andere abwarf. Auch von diesem Gesichtspunkt aus ging man mit demAnwachsen der Steuerlast durch immer stärkere Berücksichtigung der Ertragsfähigkeit der einzelnen Vermögensobjekte mehr und mehr von der Werts- zur Ertrags-Besteuerung über. Während früher der Steuerpflichtige den Wert seiner Vermögensbestandteile selbst schätzte, setzte man zunächst Taxen fest und gelangte von hier aus schließlich zur Einschätzung von Amtswegen. Diese allgemeinen Entwicklungstendenzen läßt auch der württ. Werdegang erkennen:

Während die Schatzung von 1740 noch alle Merkmale einer reinen Vermögenssteuer mit eidlicher Fassion aufweist, taucht bereits bei ihr das Institut der Schätzer auf. Diese sollen den Steuernden bei der Wertbestimmung an die Hand gehen und evtl. gegen zu niedere Selbstangaben einschreiten. Eine neue Ausbildung dieses Instituts treffen wir beim „Hilfsgeld" von 1538. Auch dieses war noch eine Vermögenssteuer. Aber die Schätzer gehen bereits selbständig vor, wenn auch unter Berücksichtigung des von den Besitzern genannten Kaufpreises nach ihrem eigenen, besten Wissen und Gewissen. Daneben enthält diese Steuer eine weitere Vertiefung der Deklarationspflicht, insofern sie eine erschöpfende Aufzählung aller einzelnen Vermögensgegenstände verlangte und ähnlich wie es in Ulm um 1709 geschah vorschrieb, daß jeder einzelne Vermögensbestandteil für sich getrennt ausgeschieden werde.

Ihre Krönung erhielt diese Entwicklung mit der Anlegung der Güterbücher im Jahre 1628, die vorgenommen wird, da „bei jährlicher Besteuerung der liegenden Güter und Gülten bis dato eine merkliche Ungleichheit vorgegangen" und man zur Abhilfe „kein besser, bequemer oder verständiger Mittel weiß, denn daß allerorten bei denen Städten und Kommunen sonderbare Bücher und Verzeichnisse über die liegenden Gülten und Güter ufgericht und gefertigt werden." [1]) Indem nun bei diesen Güterbüchern die Schulden nicht berücksichtigt wurden, kam es zu einer völligen Loslösung des Steuerobjekts von der Person. Dies mußte nach Ansicht der Regierung geschehen, da „sonsten die Güter derjenigen, die sich uff das Schuldenmachen verlegen, steuerfrei gemacht würden" und da, wie es weiter heißt, die jeweiligen Besitzer den vollen Nutzen aus ihrem Gut zögen und also auch die gesamte Last tragen sollten. Es läßt sich hier schon ein deutliches Durchschimmern des Sachsteuergedankens und des Gegenseitigkeitsgrundsatzes feststellen.

Werfen wir einen Blick auf die außerwürttembergischen Territorien, so finden wir z. B. in der Reichsstadt Ulm [2]) genau die gleichen Entwicklungslinien: Hier ist es im 18. Jahrhundert dahin gekommen, daß

[1]) citiert nach Kölle a. a. O.

[2]) vergl. Kölle die Vermögenssteuer der Reichsstadt Ulm vom Jahr 1709.

den Zöllen und einer Reihe von indirekten Erwerbssteuern die Vermögenssteuer als Hauptsteuer, ergänzt durch eine Haussteuer und eine Steuer vom Einkommen der Dienstboten und Beamten gegenüberstand. Die Vermögenssteuer ist aber keine reine Vermögenssteuer, d. h. ihre Grundlage ist nicht ausschließlich das Vermögen des einzelnen Steuerzahlers, sondern sie weicht in zwei Beziehungen von einer solchen ab: Einmal sind gewisse Vermögensbestandteile und zwar überwiegend solche, die ihrer Natur nach nicht dazu bestimmt sind, dem Erwerb zu dienen, (Verbrauch- und Nutz-Vermögen) ausgenommen, und des ferneren sind für verschiedene Vermögensbestandteile verschiedene Steuersätze aufgestellt, es wird der Vermögenswert also nicht mehr als die einheitliche und ausschließliche Basis der Besteuerung angesehen. Das Prinzip, das dieser Durch-Kreuzung zu Grunde lag, wird man als das der Berücksichtigung der Ertragsfähigkeit der einzelnen Vermögensbestandteile ansehen dürfen. Die Feststellung der Grundlagen der Besteuerung beruhte auf der Verpflichtung des Steuernden zur Anmeldung zum Zwecke seiner Veranlagung in die Steuer, also auf dem „Meldezwang", ferner die Verpflichtung desselben zur Aufzählung seiner Vermögensbestandteile, dem „Deklarationszwang" und endlich der Verpflichtung zur Taxierung des steuerbaren Werts dieser Objekte, d. h. dem „Selbsteinschätzungszwang". Freilich wurde trotzdem in weitem Umfang defraudiert, sodaß man 1756 dazu überging, statt der Steuer Pauschalquoten entrichten zu lassen. Mit der Zeit kam man darauf, daß man die Leistungsfähigkeit besser berücksichtigen müsse. Da man aber nach wie vor nur bei der einen, großen Steuer blieb, beschränkte sich diese Berücksichtigung auf eine verschiedene Behandlung der einzelnen Vermögensbestandteile, nicht der einzelnen Personen: So wird 1709 der Satz der Kapitalien unter Berücksichtigung ihrer zurückgegangenen Rentabilität ermäßigt, 1756 der Leistungsfähigkeit des Leinenhandels Rechnung getragen und 1757 läßt man weitere nicht ertraggebenden Objekte steuerfrei, 1775 endlich wollte man den Abzug der Schuldenzinsen nicht mehr gestatten. Damit trieb man einem Ertragssteuersystem zu.

Forscht man nach den Gründen, die zu der allmählich sich zeigenden Veränderung der Vermögenssteuer führten, so gibt der württ. Herzog in seiner Bekanntmachung von 1628 in erster Linie die „merkliche Ungleichheit" der Veranlagung an, die sich dadurch ergab, daß sie in den Händen der Gemeinden war und nach den verschiedensten Ordnungen erfolgte. Eine große Rolle spielte dabei weiterhin das Bestreben der Regierung, eine Reihe von persönlichen Privilegien zu beseitigen. Ferner kam in Betracht, daß die Katastersteuern mit ihrem dauernden Aufschrieb der steuerbaren Werte eine feste Grundlage zur Berechnung des Steuerertrages im ganzen Lande abgeben, sich also vorzüglich für die damals bevorzugte Repartition der Steuer eignen.

Der Hauptgrund war der schrankenlose Mißbrauch der durch die Lässigkeit der Einschätzungsbehörden begünstigt, vom Steuernden mit dem Recht der freien Fassion getrieben wurde und der zwangsläufig zur Katasterbesteuerung führen mußte. Von Bedeutung ist weiterhin der in der zweiten Steuerinstruktion von 1652 zum erstenmal deutlich auftauchende Ansatz einer Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit des Objektes. Die dritte Steuerinstruktion geht schon so weit, die Handwerker in drei Steuerklassen einzuteilen.

Frägt man nach der Stellungnahme der damaligen Wissenschaft, so bieten die Forderungen, die der Kameralist Klock unter grundsätzlicher

Festhaltung der großen direkten Vermögenssteuer aufstellt, eine treffliche Illustration dieser Uebergangszeit mit ihrer langsamen Schwenkung zum Realsteuersystem. Er verlangt eine Besitz- oder Vermögensteuer, wobei er das Recht auf Schuldenabzug beibehalten will. Andererseits fordert er aber die Katastrierung und sodann Besteuerung nur derjenigen Besitz-Bestandteile, die einen Ertrag abgeben und zwar gerade nach Maßgabe dieses ihres Ertrags, während Obrecht unter der Formel: non capita sive personal sed bona subditorum, den Uebergang von einer Subjekt- zu einer Objekt-Besteuerung verlangt.[1])

§ 4

Die Verfassung vom 25. Sept. 1819 und des Gesetzes vom 15. Juli 1821

Von Bedeutung für die Ausgestaltung der späteren Steuergesetze und die Finanzgebarung des Landes waren in erster Linie die Bestimmungen der Verfassung von 1819 hinsichtlich des Steuerwesens, die nach Möglichkeit an die Einrichtung der alten landständischen Verfassung sich anschlossen. Hier ist vor allem hervorzuheben, daß die Verfassung von 1819 die Erhebung von Steuern nur erlaubt, soweit der Ertrag des Kammerguts zur Deckung des Staatsbedarfs nicht ausreicht (Verf. § 109). Für die direkten Steuern ist die Form der Repartition festgelegt, indem die verwilligten Beträge auf die Amtskörperschaften ausgeschrieben, und von diesen auf die einzelnen Gemeinden verteilt werden (Verf. § 115). Die höhere Leitung des Steuereinzugs ist dem Steuerkollegium übertragen, das auch die Repartition der direkten Steuern zu entwerfen, für deren Beitreibung zu sorgen, über Steuernachlässe nach aufgestellten Grundsätzen Anträge zu machen und diese Anträge, sowie die Steuerrepartition dem Finanzministerium vorzulegen hat (Verf. § 117). Die Untereinziehung der Steuern erfolgt durch die Gemeinden (Verf. §§ 115 und 116), die auch für die auf sie umgelegte Steuersumme hafteten.

Was nun die Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer anbetrifft, so sollte deren endgültiger Ordnung eine trigonometrische Landesvermessung vorangehen, mit der bereits im Jahre 1818 begonnen wurde. Einstweilen sollte eine vorläufige Regelung getroffen werden und dies geschah durch das unter dem 13. Juli 1821 ergangene Gesetz betr. die Herstellung eines provisorischen Steuerkatasters (Reg. Blatt S. 457 ff.) Wohl sollte das Gesetz von 1821 nur ein Provisorium darstellen. Da aber die Landesvermessung erst i. J. 1849 zu Ende geführt werden konnte und weiterhin auch andere Umstände die Neuregelung der Materie verzögerten, so blieb das Gesetz tatsächlich bis 1873 in Kraft.

Mit dem Gesetz von 1821[2]) vollzog sich die vollständige Auflösung der alten Ordinaristeuer in die drei Steuern vom Grundeigentum, von den Gebäuden und den Gewerben. Dabei wurde in konsequenter Weiterverfolgung des schon von der Instruktion von 1713 für die damalige Umlage der Ablösungshilfe beschrittenen Weges für die Grundsteuer und für die Gewerbesteuer der Boden der Vermögensteuer völlig verlassen und zur Ertragsbesteuerung übergegangen.

Bei der Gewerbesteuer wurde davon ausgegangen, daß sie „ruhen" sollte auf dem „Kapitalgewinn" einerseits und dem „Arbeitsverdienst",

---

[1]) vergl. Andreae: Grundlegung II. 1. S. 14.
[2]) vergl. Hochstetter a. a. O. Einleitung § 6 ff. 12 ff.

d. h. demjenigen Verdienst andererseits, welcher aus der eigenen Arbeit des Unternehmers aus der seiner Gehilfen und aus dem Betrieb von Maschinen für ihn entsteht. Schulden, die auf dem Gewerbekapital hafteten, durften nicht in Abzug gebracht werden (§ 12).

Des ferneren sind von Bedeutung einmal die Vorschriften über die Einteilung der Gewerbe, die nach der Verschiedenheit der Verhältnisse in vier Hauptabteilungen gebracht wurden, nämlich

1. Handwerker und Kleinhändler,
2. Handlungen und Fabriken,
3. Mühlen und andere Werke,
4. Wirtschaftsgewerbe. (§ 13)

Doch blieb die Ausführung der Einschätzungen von anfang an hinter den Absichten des Gesetzes erheblich zurück. Insbesondere trat an Stelle der gewerblichen Kapital- und Arbeitsrente i. S. jenes Gesetzes die unmittelbare Feststellung relativer Steuersätze nach objektiven Merkmalen und nach einem diesen entsprechenden Klassenschematismus, der weiter nach der Größe des Ortes, Zahl der Gehilfen und Größe des Betriebskapitals unterteilte. Der Steueranschlag, für den der durchschnittliche Kapitalertrag und der durchschnittliche Arbeitsertrag der in der betr. Klasse zusammengefaßten Betriebe maßgebend sein sollte, stellte in Wirklichkeit keinen Reinertrag, sondern eine Art Normalanlage dar, die sich jedoch wiederum nicht mit der Steuerleistung des Gewerbetreibenden deckte, da die letztere sich erst im Wege der Repartition der aufzubringenden Gesamtsteuersumme auf die Steueranschläge ergab. Immerhin ist durch das Gesetz von 1821 das Ertragssteuerprinzip noch schärfer als durch die dritte Steuerinstruktion von 1713 zur Durchführung gekommen. — Verglichen mit der dritten Steuerinstruktion enthält das Gesetz von 1821 im wesentlichen 2 Verbesserungen[1]): Einmal ist die Allgemeinheit der Steuerpflicht bestimmter ausgesprochen und sind die Befreiungen genauer begrenzt (§§ 1—4 des Ges.), zum andern sind an die Stelle eines die verschiedenen Steuerquellen zusammenfassenden Konkurrenzfußes besondere, nach der Eigentümlichkeit der Steuerobjekte — Grundeigentum, Gefälle, Gebäude, Gewerbe — gebildete Kataster getreten, deren Gegenstand genau bestimmt ist. (§ 5).

Als Mängel wurden empfunden, daß, wie schon erwähnt, die Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer wie die alte Ordinaristeuer Repartitionssteuern waren. Der im ganzen aufzubringende Steuerbetrag wurde nach Maßgabe des jeweiligen etatsmäßigen Betrags kontingentiert. Er war ursprünglich auf 2,4 Millionen fl., zuletzt in den Jahren 1871/73 auf 6,685 Millionen fl. festgesetzt worden. Dieser Kontingentierung setzte das Gesetz von 1821 auf Grund oberflächlicher Aufzeichnungen bis auf weiteres eine Quotenverteilung zur Seite, derzufolge Grundstücke und Gefälle 17/24, die Gebäude 4/24 und die Gewerbe 3/24 des ganzen Aufbringens zu übernehmen hatten. Obwohl dieses Verhältnis auf ziemlich willkürlicher Annahme beruhte, blieb man in der Folgezeit bei demselben stehen und repartierte bis zum Inkrafttreten des Gesetzes von 1873 im Jahre 1877 bei den Gebäuden und Gewerben und 1887 bei den Grundstücken den in einer Summe verabschiedeten Umlagebetrag nach diesem 1877 etwas veränderten Verhältnis auf die 3 Kataster.

So fehlte es dem damaligen Ertragssteuersystem vor allem an einer Vergleichbarkeit der im wesentlichen durch ziemlich uneinheitliche

[1]) vergl. Motive zum Gesetz von 1873 Einleitung § 8,

Schätzungen ermittelten Ertragskatastergrößen, was eine willkürliche, sachlich nicht zu begründende Verteilung der Gesamtsteuerlast auf die einzelnen Steuerquellen zur Folge hatte. Die Einrichtung einer unveränderlichen Quotenverteilung der Katastersteuern auf die darunter begriffenen Steuerglieder brachte den Gebäude- und Gewerbesteuerpflichtigen mit der Zunahme des Gebäudebesitzes und der gewerblichen Entwicklung eine stetig wachsende Steuererleichterung auf Kosten des Grundbesitzes, dessen Beschwerung außerdem mit jeder Erhöhung der Gesamtumlagesumme weiter verschärft wurde. Die Grund-, Gebäude- und Gewerbe-Kataster waren für die Unterausteilung auf die einzelnen Steuerpflichtigen von Hause aus gar nicht eingerichtet und selbst für die Austeilung auf die Gemeinden entbehrten die in den Katastern ermittelten Ertragswerte der notwendigen Verhältnismäßigkeit und Gleichmäßigkeit von Bezirk zu Bezirk und von Ort zu Ort. Als weiterer Mangel wurde beanstandet, daß bei der der Gewerbesteuer in Folge der Einreihung der Gewerbe in die vier Hauptabteilungen kein Raum gelassen sei, um den allgemeinen Uebergang vom handwerksmäßigen Betrieb zum Fabrikbetrieb berücksichtigen zu können. Auch wurde beanstandet, daß unter Umgangnahme von der im Ges. § 15 vorgeschriebenen besonderen Ausmittlung der Kapital- und Arbeitsrente lediglich auf Grund gewisser Anhaltspunkte, wie Gehilfenzahl, Größe des Betriebskapitals usw. direkt auf die Steueransätze geschätzt werde; diese Steueransätze jedoch nur eine relative Bedeutung hätten und sie, da die benutzten Klassentafeln seit 1834 nicht mehr erneut worden waren, trotz der seither stattgehabten industriellen Entwicklung, in stillschweigendem Einverständnis der Steuerbehörden, zu der Uebung Anlaß geben, daß die Gewerbetreibenden nur Bruchteile ihrer wahren Erträge angeben und versteuern. So war das Gesetz von 1821 mit mehreren sehr erheblichen Mängeln behaftet, welche trotz der mehr als 50jährigen Dauer seiner Wirksamkeit durch die ausgleichende Macht des Verkehrs nicht beseitigt, sondern vielmehr verstärkt wurden.

Vor der Steuerreform von 1873 beruhte somit das Steuerwesen auf einem zweigruppigen Ertragssteuersystem, dessen erste Gruppe die Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer als Katastersteuern umfaßte, während die zweite Gruppe die Apanagen-, Kapitalrenteneinkommen-, die Dienst- und Berufseinkommen-Steuer in sich schloß.

§ 5

Die Aenderungen bis zum Gesetz von 1873. [1])

Das Gesetz von 1821 erlitt mehrfache Aenderungen: Durch das Abgabengesetz vom 18. Juli 1824 (Reg.-Blatt S. 523) wurde das Gesamtaufkommen infolge Aufhebung der seitherigen Patentaccise und sonstiger Aenderungen um 200 000 fl. auf 2 400 000 fl. erhöht. Ferner wurden durch das Gesetz vom 24. Dez. 1833/22. Juli 1836 (Reg.Blatt 1833 Seite 541; 1836 Seite 283) und vom 22. 10. 1836 (Reg.-Blatt Seite 597) die Wein-, Oel-, Hopfen- und Holzhändler nachdem die Accise auf diese Artikel gefallen war, in das Gewerbesteuergesetz einbezogen. Endlich wurden durch Verfügung vom 6. Dez. 52 Künstler, Kommissionäre und Makler aus der Gewerbesteuer ausgeschieden und der Berufseinkommensteuer unterworfen. — Außerdem wurde durch weitere Verordnung

[1]) vergl. Hochstetter a. a. O. hist. Einl. § 7—8 S. 13 ff.

die Besteuerung ausländischer Versicherungsgesellschaften, der Wandergewerbe und dergleichen geregelt.

Was die Fortführung des Gewerbekatasters anlangt, so wurde dieses erstmals 1829 und sodann auf Grund der Instruktion vom 13. Dezember 1834 (Reg. Blatt 1834, Seite 362) einer durchgreifenden, speziellen Revision unterworfen. Es war ursprünglich beabsichtigt, eine solche Revision je im Turnus von 6 Jahren erneut vorzulegen. Dies unterblieb, dagegen wurden gemäß finanzministerieller Verfügung vom 10. Jan. 1842 (Reg. Blatt Seite 22) die seit 1836 vorgekommenen und in den Ortskatastern aufgezeichneten Veränderungen, die einesteils eine Vermehrung des Katasters durch neu entstandene, oder im Betrieb erhöhte Gewerbe, andernteils eine Verminderung desselben durch abgegangene oder im Betrieb zurückgegangene Gewerbe zur Folge hatte, auch in den Landeskatastern nachgetragen. Diese summarische Revision sollte in der Regel von 3 zu 3 Jahren stattfinden und wurde letztmals im Jahre 1867 vorgenommen.

2. Kapitel.

Das Gesetz vom 28. April 1873.

§ 6

Ueberblick über die Entstehungsgeschichte des Gesetzes.

Bereits in dem Finanzministerialvortrag an die Ständeversammlung vom 1. Februar 1848 wurde anerkannt[1]), daß die in den § 5 des provisorischen Steuerkatastergesetzes von 1821 bestimmten Steuerquoten das wahre Verhältnis der drei Steuerquellen nicht mehr ausdrücken. Die Regierung wollte jedoch bei dem an sich mäßigen Betrag der direkten Steuern mit der Herstellung eines definitiven Katasters noch zuwarten. Als aber bei der Feststellung des Hauptfinanzetats für die Periode 1855/58 der Fall eintrat, daß die direkten Steuern namhaft erhöht werden mußten, wollte die Regierung unter Aufhebung des § 5 des Gesetzes von 1821 die Größe der Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuern durch das Finanzgesetz für jede einzelne Steuerperiode bestimmen. Dieser Gesetzentwurf wurde aber von der Kammer der Abgeordneten abgelehnt, und um die Vorlage des Entwurfs eines neuen definitiven Katastergesetzes gebeten. Die Regierung legte hierauf am 7. Dezember 1868 den Entwurf eines Gesetzes betreffend die Besteuerung des Grundeigentums der Gebäude, Gefälle und Gewerbe vor. Doch wurde dessen Beratung durch die allgemeinen politischen Verhältnisse verzögert und konnte der Entwurf erst auf dem Landtag von 1872/73 durchberaten werden, woselbst er auch seine Annahme und Verabschiedung fand.

§ 7

Die Prinzipien und der Hauptinhalt des Gesetzes von 1873.[2])

I. Ausgehend von dem absoluten Postulat der Realisierung des Staatszweckes nach der Idee des Rechtes und des öffentlichen Wohls als wahren Grund des staatlichen Besteuerungsrechts und daraus die Grundsätze der Allgemeinheit der Besteuerung, Gleichförmigkeit der

[1]) Hochstetter a. a. O. S. 19 ff
[2]) vergl. Hochstetter a. a. O.; Cammerer a. a. O. IV. Abschnitt.

Steuerbelastung und Besteuerung des einzelnen nach dem wirklichen Verhältnis seiner Steuerkraft ableitend, kommt das Gesetz — wie die Motive sich ausdrücken — und indem es dabei ausdrücklich eine tunlichste Schonung des Kapitals wie auch der Existenzbedürfnisse im Auge behalten will, zu dem Grundsatze der Besteuerung nach dem Ertrag und lehnt den Gedanken, das Vermögen oder Einkommen zur Grundlage für die Besteuerung zu nehmen, ab. Die Motive führen dazu aus, es könne wohl keinem Zweifel unterliegen, daß eine gerechte und gleichmäßige Besteuerung nur erreicht werden könne, wenn nicht der Wert des Vermögens an sich, sondern der aus demselben durch die Tätigkeit des Besitzers zu ziehende Ertrag abzüglich des zu seiner Gewinnung erforderlichen Aufwandes berücksichtigt werde. Zu diesem Zwecke erstrebt das Gesetz in erster Linie die Gewinnung richtiger Kataster, wobei allerdings gleich bemerkt wird, daß ein absolut richtiges Kataster nicht erreicht und aufrecht erhalten werden könne. Dieses Kataster sollte nicht nur die provisorischen Kataster aus den 20er Jahren ersetzen, sondern zugleich die Voraussetzung für die Ersetzung der festen Quotenverteilung nach den Vierundzwanzigsteln schaffen und die Grundlage bilden für die Erfassung jeder der drei Steuerquellen nach ihrer im Reinertrag bemessenen Steuerpflicht. Damit sollte das neue Gesetz durch die Umwandlung auch der Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer in eine Quotitätssteuer zur Gleichstellung mit den Fassionssteuern führen.

Der weitere Fortschritt wurde in dem Uebergang von der Gewerbeklassensteuer des Jahres 1821 zu einer Besteuerung, die direkt an den ermittelten Reinertrag anschloß, erblickt. Doch wollte man an dem Prinzip der objektiven Ertragsbesteuerung im Sinne der Besteuerung nach dem Maße des mittleren gewerblichen Reinertrages auf Grund einmaliger Schätzung nach äußeren Merkmalen, insbesondere nach der Zahl und Gattung der in dem Gewerbe verwendeten Gehilfen und der Größe des in demselben angelegten Betriebskapitals festhalten, unter Beschränkung der Selbstangabe der Gewerbetreibenden auf die Fassion der entsprechenden tatsächlichen Verhältnisse sowohl für die erstmalige Einschätzung als für den Fall nachhaltiger Ausdehnung oder Beschränkung des Unternehmens. Freilich brachte der Versuch einer Trennung des Unternehmerverdienstes von dem Kapitalertrag große Schwierigkeiten. Andererseits erblickte man darin die Möglichkeit zu Gunsten der kleineren gewerblichen Einkommen die Wohltat einer Steuerdegression einzuführen.

II. Systematisch läßt sich das Gesetz vom 28. April 1873 in eine Trias von Steuern zerlegen, die selbst wieder einer Dreiteilung unterliegen. Es sind:

1. drei Katastergesetze für die Anlegung der neuen Kataster,
2. drei Katasterfortführungsgesetze für die Fortführung derselben,
3. drei Steuergesetze, welche die Bestimmungen über die objektive und subjektive Steuerpflicht, die Steuerbefreiungen und den übrigen notwendigen Inhalt eines Steuergesetzes enthalten.

III. Steuerquelle und Steuerpflicht: Gemäß Artikel 1 Ziffer 3 unterliegen der Gewerbesteuer: die im Lande betriebenen Gewerbe jeder Art mit Einschluß der mit einem Gebäude im Zusammenhang stehenden gewerblichen Einrichtungen und dinglichen Gewerbeberechtigungen, dagegen mit Ausschluß des Gebäudes selbst. Ausdrücklich rechnet das Gesetz auch die unterirdisch betriebenen Bergwerke und

Mineralbrunnen, die Herausgabe von Zeitungen und Zeitschriften sowie die Geschäfte der Kommissionäre und Makler zu den steuerpflichtigen Gewerben.

Unter Gewerbe versteht dabei der Bericht der Steuergesetzkommission der Abge. Kammer[1]) im Anschluß an Rau diejenigen Beschäftigungen, deren Zweck in der Erlangung von Sachgütern mittels eines Betriebskapitals besteht. Die Gewerbe unterscheiden sich durch ihren ausschließlich auf den materiellen Erwerb gerichteten Zweck von solchen Vorrichtungen, bei denen die Vergütung (Besoldung, Honorar) einer höheren Bestimmung wegen nicht zum Hauptbeweggrund gemacht werden soll; von den bloßen Lohnarbeitern aber durch das Erfordernis des Betriebskapitals. Die Grenzbestimmung freilich ist bei dieser Art von Definition oft nur schwer zu finden.

Gegenüber der Grundsteuer und der Gebäudesteuer wird die Grenze so gezogen, daß alles für ein Gewerbe benützte Areal mit allen darauf stehenden Gebäuden zu diesen Steuern beigezogen wird und nur solche Einrichtungen für die Gewerbesteuer in Betracht kommen, die bloß für den besonderen Zweck des Gewerbebetriebs dienen und bei einer anderen Verwendung des Gebäudes oder Grundstücks nutzlos wären.

Die Ausnahmen von der Besteuerung sind die gewöhnlichen: Das Eigentum des Staates mit Einschluß der ganz oder teilweise auf Kosten des Staates zu unterhaltenden Anstalten und der Staatsgewerbe.

Nicht unter die Gewerbesteuer fällt (Art. 2): Der Handel mit Produkten von eigenen oder gepachteten Grundstücken, sowie mit den davon ernährten Tieren und deren Erzeugnissen, sei es, daß die Produkte roh oder in einem anderen Zustand verkauft werden, der im Kreise des land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs liegt. Diese Bestimmung bezieht sich auf die Landwirtschaft ebenso wie auf die Forstwirtschaft und überhaupt auf jede Art von Ertrag aus Grundstücken. Die Befreiung erstreckt sich aber nur auf Produkte von eigenen oder gepachteten Grundstücken und der bisherigen Uebung entsprechend auch auf das Sammeln von Produkten in fremden Waldungen. Es handelt sich bei diesen Bestimmungen nicht sowohl um eine Steuerfreiheit, als um die Erklärung, daß der Verkauf von Produkten der selbst betriebenen Land- und Forstwirtschaft kein steuerpflichtiges Gewerbe sei, so wenig als der Verkauf selbstgefertigter Waren ein besonderes Gewerbe neben dem Fabrikationsgewerbe bildet.

Für die Abgrenzung geht das Gesetz davon aus, daß die Gewerbebesteuerung des Dienst- und Berufseinkommens auf der einen und des aus einem materiellen Vermögen fließenden Nutzens auf der andern Seite in der Mitte steht, insofern das gewerbliche Einkommen aus beiderlei Arten zusammengesetzt sei. Es müssen daher die Gegenstände der Gewerbesteuer nach beiden Richtungen abgegrenzt werden, wobei von einer festen theoretischen Abscheidung abgesehen wird, da es einzelne Arten von Erwerb oder Besitz gibt, deren Zuteilung zu der einen oder anderen Steuergattung weniger durch innere als durch äußere Gründe der Zweckmäßigkeit bestimmt wird. Dagegen war von der Gewerbesteuer frei der von der Ver-

[1]) ebenda § 7 3. Gewerbesteuer.

waltungsbehörde im ganzen zu fatierende und zu versteuernde Ertrag aus Privateisenbahnen, der zu der Kapital-, Renten- und Berufseinkommensteuer beizuziehen war.

Persönlich steuerpflichtig ist (Art. 3, 86) derjenige, welcher im Lande ein Gewerbe betreibt, wobei Nichtwürttemberger in Uebereinstimmung mit dem Reichsgesetz betreffend die Doppelbesteuerung vom 13. Mai 1870 wie Inländer behandelt werden. Dem Finanzminister ist ein Retorsionsrecht gegen Außerdeutsche vorbehalten, in deren Heimat Württemberger mit höherer Steuer als die Landesangehörigen belegt werden.

IV. Die Steuerveranlagung. Für jede der drei Steuerquellen werden nach Artikel 4 besondere Kataster gebildet. Dieselben wurden nach Steuerdistrikten hergestellt, von welchen jeder eine Ortsmarkung umfaßte. Zusammengesetzte Gemeinden, die entweder in Beziehung auf Besteuerung bisher schon ein ganzes gebildet oder ein gemeinschaftliches Güterbuch hatten, wurden als ein Steuerdistrikt behandelt. Zu der Anlegung und Fortführung der Kataster wurde eine Katasterkommission gebildet (Art. 5 u. 7), welcher Bezirksschätzungskommissionen, bestehend aus je einem Steuerkommissär und vier Schätzern unterstanden. Von diesen Schätzern wurden drei Bezirksschätzer von der Katasterkommission auf Vorschlag der Amtsversammlung ernannt, und der Ortsschätzer von dem Gemeinderat der betr. Gemeinde gewählt.

Die Einschätzungsbehörden waren (Art. 9) zum Zwecke der Veranlagung befugt, selbst oder durch urkundlich Beauftragte die zu schätzenden gewerblichen Einrichtungen einzusehen, von den Eigentümern oder deren Vertretern Auskunft über die für die Schätzung erheblich erscheinenden tatsächlichen Verhältnisse zu verlangen und von den Akten und Rechnungen der Staats- und Gemeindebehörden wie der unter öffentlicher Aufsicht stehenden Verwaltungen Einsicht zu nehmen. Die Vorlegung von Geschäftsbüchern und die Offenbarung von Geschäftsgeheimnissen konnten sie nicht verlangen. Sie waren noch besonders zur Geheimhaltung verpflichtet, auch hatte der Gewerbetreibende ein gewisses Ablehnungsrecht gegenüber der Einsicht von Personen, die ihm evtl. Konkurrenz machen konnten.

Die Festsetzung der Höhe der Steuern erfolgte durch das jeweilige Etatgesetz (Art. 10). Die Berechnung und Einziehung besorgten die Gemeinden (Art. 11). Zum Zwecke der Fortführung der Kataster hatte der Gewerbesteuerpflichtige, dessen Betrieb hinsichtlich der Größe des Betriebskapitals oder der Gehilfenzahl nachhaltige Veränderungen erlitten hatte, je am anfang des Steuerjahres der Ortsbehörde Anzeige zu erstatten. (Art. 14, 93).

V. Maßstab der Besteuerung (Art. 87). Hier knüpft das Gesetz an das von früher her bestehende Prinzip der Ertragssteuer an. Es konnte sich, wird in den Motiven gesagt, nicht darum handeln, die bisherige Gesetzgebung über die Besteuerung der Gewerbe mit einer andern in andern Ländern bestehenden jedenfalls nicht entschieden vorzüglicheren zu vertauschen, sondern es mußten nur Mittel und Wege aufgesucht werden, um das bereits vorhandene durch Beseitigung unzweifelhafter Mißstände und Aufnahme des anderwärts erprobten zu verbessern. So waren es fast mehr konservative Rücksichten, die für das Beharren auf dem Prinzip der Ertragssteuern damals den Ausschlag gaben, als innere sachliche Gründe.

Das Gesetz hat den Grundsatz des Gesetzes von 1821, daß die Gewerbesteuer auf dem Kapitalgewinn und dem Arbeitsverdienst des Gewerbetreibenden ruhe, beibehalten. Doch war das Ziel[1]) der Neuregelung die Besteuerung nach dem Reinertrag der Gewerbe. Um dies zu erreichen, glaubte man den Gewerbeertrag in zwei Bestandteile, den persönlichen Arbeitsverdienst und den Betriebskapitalertrag scheiden zu müssen, da der persönliche Arbeitsverdienst die Eigenschaft eines Berufseinkommens habe, und nicht in seinem vollen Betrage reines Einkommen sei. Da der Gewerbetreibende hiervon seinen notwendigen, persönlichen Unterhalt zu bestreiten habe, müsse dieser in entsprechendem Maße an dem Arbeitsverdienst in Abzug gebracht werden, wie dies bei den Dienst und Berufseinkommen geschehe. Der persönliche Arbeitsverdienst, heißt es in den Motiven, bilde die Belohnung des Gewerbetreibenden für seine Teilnahme an der Arbeit, für die Leitung des Geschäfts, für die Verantwortlichkeit, für die Anwendung von Kenntnissen, Geschicklichkeit, Erfahrung und Umsicht bei dem Betriebe.

Dagegen sei der Ertrag aus dem in dem Gewerbe verwendeten Betriebskapital als reiner Ertrag des Gewerbes anzusehen, indem bei Bemessung desselben der Betriebsaufwand mit Einschluß der Kosten für die Instandhaltung der Betriebseinrichtung berücksichtigt werden müsse.

In wissenschaftl. Hinsicht könnte man sich bei der Trennung des Gewerbeertrags in dessen beiden Hauptbestandteile, den Arbeitsverdienst und den Kapitalzins, nebst dem Versuch einer Einteilung der Gewerbe nach Hauptklassen, auf Rau beziehen. Auch die Unterscheidung zwischen fundiertem und nichtfundiertem Ertrag war damit für die württ. Einschätzung zum Gewerbekataster gewonnen. Den Maßstab für die Anlegung der Steuer unter Beseitigung der relativen Steuersätze der Gesetzgebung von 1821 bilden hienach auch fernerhin:

1. der persönliche Arbeitsverdienst des Gewerbetreibenden (Art. 88, 1) der nach einer Klassentafel einzuschätzen war, wobei teils die Betriebsweise, teils der aus der Verwendung von Gehilfen und Betriebskapital ersichtliche Umfang des Gewerbes maßgebend war. Ueber die Berechnung der Hilfspersonen ist Art. 90 des Ges. zu vergleichen.
2. Der nach Prozenten zu schätzende Ertrag aus dem im Gewerbe verwendeten Betriebskapital (Art. 88 Z. 2, 87 Z. 2, 91).

Stellte sich das in einem Gewerbe angelegte Betriebskapital auf weniger als 400 fl., so war ein Ertrag aus diesem nicht zu errechnen. — Zum Betriebskapital zählten die zum Geschäftsbetrieb verwendeten Grundflächen und Gebäulichkeiten nicht.

Sowohl die Ermittlung des persönlichen Arbeitsverdienstes, wie die des Ertrags des Betr.-Kapitals sollte durch Schätzung erfolgen.

Ueber die im Wege der Verordnung erlassenen Klassentafeln vergl. Sammlung d. württ. Staatssteuergesetze 2. Teil S. 353.

Der mit Hilfe der Klassentafeln ermittelte Arbeitsverdienst wurde bis zu Mk. 850.— nur zu einem Zehntel, von dem Mehrbetrag von 850 bis 1750 Mk. zu zwei Zehntel, von 1750 bis 2550 Mk.

---

[1]) vergl. Motive zu Art. 87 und Hochstetter a. a. O. S. 152,

zu vier Zehntel, von 2550 bis 3400 Mk. zu acht Zehntel, für alle weiteren zu zehn Zehntel als Steuerkapital angenommen (Art. 88). Diese Bestimmung trägt einem doppelten Gesichtspunkte Rechnung: Einmal soll wenigstens der zum Unterhalte des Unternehmers notwendige Teil des Arbeitsverdienstes als reale Vorbedingung des Lebens und der Steuerfähigkeit selbst nicht Gegenstand der Besteuerung sein. Weiterhin wollte man dem Bildungsaufwande, den Gewerbetreibende im Interesse des Gewerbezwecks in höherem oder geringerem Grade zu machen haben, als Existenzbedingung des gewerblichen Erwerbslebens Rechnung tragen [1]). So zeigt sich, daß bei der Ausbildung der Reinertragssteuer verschiedene subjektive Elemente in das Steuersystem eindrangen, wie ein solches in der Anerkennung der Abzugsfähigkeit der für den persönlichen Unterhalt notwendigen Beträge am persönlichen Arbeitslohn, die damit gewissermaßen als „Werbungskosten" erscheinen, zu erblicken ist, während die Regelung des Art. 90 Ziff. e, der bei einer Witwe den ersten Gehilfen mitzurechnen verbietet, zeigt, daß auch eine Ertragssteuer sozialpolitischen Momenten Rechnung zu tragen vermag. —

Zu diesem ermittelten Steuerkapital des Arbeitsverdienstes ist der volle Kapitalertrag hinzuzurechnen, die Summe bildet das volle Steuerkapital jedes Gewerbetreibenden.

VI. Das Einzugsverfahren und die Fassion. Der Maßstab der Besteuerung sollte nach dem Grundgedanken des Gesetzes nicht eine fiktive, sondern eine reale Größe, nämlich der effektive Reinertrag der Gewerbe sein. Daher sollte dieser in seinem wirklichen Bestand ausgemittelt werden. Es erhob sich die Frage, ob dieser wirkliche Bestand durch Schätzung oder durch Fassion der Gewerbetreibenden für den Besteuerungszweck erhoben werden sollte. Die Regierung betrachtete es als mißlich, nur die Fassion des Gesamteinkommens eines Gewerbetreibenden zur Richtschnur zu nehmen [2]), weil bei manchen Gewerben, zumal den mit anderen Nahrungszweigen verbundenen, oft der Gewerbetreibende selbst nicht im Stande sei, sein Gewerbeeinkommen richtig zu berechnen und auszuscheiden, und weil es noch so viele gebe, die bei sonstiger Redlichkeit in ihrem Privatleben und Verkehr doch es nicht für unrecht halten würden, die dem Staate schuldigen Abgaben sich durch Verschweigen der vollen Wahrheit möglichst zu erleichtern.

So fand auch in den Kreisen der Volksvertretung der Grundsatz der Fassion keine Anerkennung, wohl aber sprachen sich damals zeitweise gewichtige Stimmen aus dem Gewerbestande selbst im gegenteiligen Sinne aus. Daher wollte man die Ausmittelung des persönlichen Arbeitsverdienstes und des Ertrags aus dem Betriebskapital durch Schätzung ermitteln, und die Regierung bemerkte hierzu, dies werde für sachkundige Männer, die eigene Erfahrung besitzen, und Erkundigungen bei Sachverständigen einziehen könnten, mit besonderen Schwierigkeiten nicht verbunden sein.

Um relative Gleichheit für das ganze Land zu erzielen, gab man der Schätzungsbehörde in der Größe des Betriebskapitals, der Zahl und Gattung der in dem Gewerbe verwendeten Gehilfen, — zu deren Berechnung Art. 90 Richtlinien gab, — einen Anhalt. Auch hatte

1) vergl. Schäffle a. a. O. S. 226 ff.
2) vergl. Motive Einleitung § 11.

der Gewerbetreibende die Zahl seiner Hilfspersonen und sein Betriebskapital nach dem mittleren Stande und Werte desselben, ohne Abzug der Schulden zu fatieren. Das Betriebskapital konnte aber auch nach einer Klassentafel angegeben werden, Wasserkräfte und Gewerbeeinrichtungen konnten mit gesondertem Anschlag aufgeführt werden. Der Gang war folgender: Zum Zwecke der Einschätzung hatte der Gemeinderat ein Verzeichnis sämtlicher im Gemeindebezirk betriebener Gewerbe und ihrer Inhaber dem Bezirkssteueramt gegenüber anzugeben. Sodann hatte jeder Gewerbetreibende oder dessen gesetzlicher Stellvertreter (vergl. Art. 93 Abs. 2) die Fassion zu leisten. Auf dieser Grundlage erfolgte die Einschätzung durch die Bezirksschätzungskommission und nach Fertigstellung sämtlicher Schätzungen eines Oberamtsbezirks eine Nachprüfung durch dieselbe und durch die Katasterkommission. Der letzteren kam im Interesse der einheitlichen Veranlagung der Gewerbesteuer durch das ganze Land die Feststellung des Schätzungsergebnisses zu, vorbehaltlich des Beschwerderechts des Gewerbetreibenden. Bei der Beschwerde hatte zunächst wieder die Katasterkommission und in letzter Instanz das Finanzministerium zu entscheiden.

VII. Die neuen Kataster für die Gebäude und Gewerbe waren im Jahre 1876 vollendet. In Ausführung der Schlußbestimmung des Gesetzes vom 28. April 1873, der zufolge die Außerkraftsetzung der Bestimmungen des Gesetzes vom 15. Juli 1821 hinsichtlich der einzelnen Steuerquellen der Finanzgesetzgebung überwiesen war, wurde durch das Finanzgesetz vom 28. Juni 1877 die Erhebung der Gebäude- und Gewerbesteuer nach den neuen Katastern auf 1. Juli 1877 angeordnet. Gleichzeitig wurde bestimmt, daß der im Gesetz von 1821 festgesetzte Verteilungsmaßstab aufgehoben, und durch einen neuen ersetzt werden sollte, nach welchem das Grundeigentum 13/24, die Gebäude und Gewerbe 11/24 und zwar je zur Hälfte beizutragen hatten.

Die ganze neue Steuerregulierung wurde mit Umsicht durchgeführt. Der Anschlag der größeren Gewerbe wurde mit Hilfe von Sachverständigen für das ganze Land in das richtige Verhältnis zu bringen versucht. Das Ergebnis war, daß der gewerbliche Arbeitsverdienst aller Gewerbe auf 133,5 Millionen Mark kam, d. h. 850 Mk. auf ein Gewerbe (in Stuttgart 1157 Mk.) Hierzu kamen 32,2 Mill. Mark Betriebskapital zu mehr als 700 Mk., d. h. eine Rente von 6,46 Prozent. Die Wandergewerbe lieferten ein Steuerkapital von 849 000 Mk. Es ergaben sich zusammen also 167 Mill., wovon aber nur 67 Mill. steuerbar waren, weil die degressive Quotierung des Arbeitsverdienstes nur ein Viertel des letzteren in das Gewerbekapital brachte. Auf 374 Einschätzungen entfiel nur eine angefochtene, auf 923 nur eine von der Katasterkommission ermäßigte Schätzung, ein wertvoller Beleg für die Möglichkeit sicherer Durchführung der Einschätzung bei fester objektiver Normierung der Maßstäbe. Bemerkenswert ist, daß 29 % aller pflichtigen Betriebe weniger als 300 Mk. Gewerbeeinkommen ergaben. Weitere 10 Prozent der eingeschätzten gehörten der Einkommensklasse von 300 bis 500 Mk., 6,4% jener von 500 bis 1000 Mk. und 18,2 Prozent jener von 1000 bis 2 000 Mark an.

Auf der Grundlage der alten Kataster von 1821 erfolgte die Steuerumlage zum letztenmale für die Finanzperiode 1876/77. An dem

Gesamtkontingent von 6,685 Mill. entfielen auf die Gewerbe 3/24 mit 0,815 Mill. Mark.

Die Ergebnisse der i. J. 1876 abgeschlossenen Neuschätzung machten die unter der Herrschaft der provisorischen Kataster stattgehabte steuerliche Begünstigung der Gewerbe und Gebäude offensichtlich. Von der Regierung wurde daher auch schon für die Finanzperiode 1877/79 vorgeschlagen, bei der Gebäude- und Gewerbesteuer sofort zur Quotitätsbesteuerung überzugehen mit einem Steuersatz von 4 Prozent aus der zu 3 % angenommenen Gebäudekapitalrente (49,5 Millionen Mk.) und von 3 % für das Gewerbe. Sie begründete dies damit, daß der gleichmäßigere und mehr gesicherte Ertrag der Gebäude gegenüber dem veränderlichen und unsicheren Gewerbeertrag für einen höheren Satz bei den erstern spreche, zumal da bei den Gebäuden der im ganzen mäßige Satz von nur 3 % Rente aus dem Kapitalwert als Grundlage für die Veranlagung in Anschlag gebracht werde. Statt dessen wurde jedoch an der Repartition für sämtliche Steuerglieder zunächst noch festgehalten, das Gesamtkontingent mit Annäherung an die Vorschläge der Regierung von 6,685 Millionen auf 8,732 Mill. erhöht, der Quotenanteil für die Landwirtschaft von 17/24 auf 13/24 (4,725 Mill. Mark) ermäßigt, diejenige für Gebäude und Gewerbe zusammen auf 11/24 erhöht, mit hälftigem Anteil für jede der beiden Steuerquellen (je 1,999 Mill. Mk.). Damit erfuhr die Gewerbesteuer eine Erhöhung um 1,164 Mill. Mk. Nach dieser Regelung trugen Grund und Boden absolut die alte Last, relativ aber nur 54 % statt 70 %, während die Gewerbe statt früher 12,5 Prozent nunmehr 22,9 % der Gesamtsteuer zu tragen hatten.

Die Erhebung der Steuern geschah auch fernerhin kostenfrei durch die Gemeinden.

§ 8

Die Weiterentwicklung bis zu den Vorgängen des Jahres 1895.

Es wurde[1]) als eine besondere Eigentümlichkeit des früheren prov. Katastergesetzes von 1821 angesehen, daß nach demselben und den Abgaben- und Finanzgesetzen die direkten Steuern von Grundeigentum und Gefällen, von Gebäuden und Gewerben alljährlich in einer Summe verwilligt, und von 1821 an nach einem fest bestimmten Verhältnisse auf die drei Steuerarten verteilt, dann aber jede der drei Steuern auf die Oberamtsbezirke innerhalb dieser auf die Gemeinden, innerhalb der letzteren auf die einzelnen Steuerobjekte umgelegt, schließlich aber diese Steuern insgesamt unverkürzt an die Staatskasse abgeliefert wurden, da die Gemeinden und Amtskörperschaften die Gefahr für den richtigen Eingang der Steuern zu tragen hatten. Diese Eigentümlichkeit des früheren Zustandes gestaltete sich trotz einzelner, nicht zu bestreitender Vorteile im ganzen mehr und mehr zu einem Hauptmangel, der hauptsächlich in dem langwierigen Umlageprozeß mit dem mißlichen Ergebnis sich äußerte, daß der einzelne Steuerpflichtige seine Steuerschuld, deren Richtigkeit er überdies nicht nachprüfen konnte, sehr spät erfuhr und fortwährend Vorauszahlungen auf den älteren Grundlagen leisten mußte. Dieser Mißstand

[1]) vergl. Min. Denkschrift betr. Weiterbildung der dir. Steuern in Württ. vom 14. 5. 95 *I*, 3.

wurde auch durch die Aenderung des früheren Beitragsverhältnisses der drei Kataster im Jahre 1877 nicht beseitigt.

Nach der Vollendung auch des Grundkatasters im Jahre 1887 war daher die Hauptaufgabe, das richtige Verhältnis für die gegenseitige Belastung der drei Kataster dadurch zu finden, daß mit den früheren Umlageverfahren durch den Uebergang zur Quotitätssteuer gebrochen wurde. Die geschilderten Mißstände waren in dem Augenblick beseitigt, als man bei der Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer sich darauf entschied, die Steuersätze in einem bestimmten, unmittelbaren und prozentualen Verhältnisse zu den Steueranschlägen durch das Finanzgesetz zu bestimmen, wie dies schließlich auch durch die Etatsverabschiedung von 1887/89 geschah. An dem Steuereinzug durch die Gemeinden änderte sich dadurch nichts, sofern Artikel 11 des Katastergesetzes im Anschluß an § 15 der Verfassung bestimmte: „Die Steuerschuldigkeit der Pflichtigen wird in jeder Gemeinde auf Kosten der letzteren berechnet und eingezogen. Die Gemeinde hat ihre gesamte Steuerschuld in Monatsraten und zwar je vor Ablauf des Monats an die Amtspflege und diese an die Staatskasse kostenfrei abzuliefern."

Schwieriger war die Lösung des zweiten Teils der Aufgabe, das richtige Verhältnis zu finden für die gegenseitige Belastung der drei Steuergruppen. Im Jahre 1877 [1]) war dem Ministerium das richtige Verhältnis zwischen Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer bei einem Verhältnis von 5 Proz. zu 4 Proz. zu 3 Prozent erschienen. Dieser Ansicht war der Landtag auch beigetreten, indem er im Kern die Vorschläge der Regierung annahm und diese sozusagen nur in eine andere Form brachte dadurch, daß von der damals erforderlichen Gesamtsumme von 8,7 Millionen der Grund und Boden 4,7 Millionen behielt, und somit vom ganzen statt vorher 17/24, nur 13/24 zu tragen hatte, der Rest von 4 Millionen zu gleichen Teilen, d. h. zu je 5,5/24 von Gebäuden und Gewerben übernommen wurde.

Als nun aber 10 Jahre später auch das Grundkataster vollendet war und es galt, mit jener Repartition nach Vierundzwanzigsteln wirklich zu brechen und für jede der drei Steuern, wie es früher vom Ministerium vorgeschlagen war, bestimmte Prozentsätze zu wählen, geschah das Unerwartete, daß die Regierung nicht mehr zu jenen Sätzen von 5, 4 und 3 Prozent stand, sondern sich auf den Standpunkt stellte, daß die drei Kataster inhaltlich gleichwertig seien, woraus sich der Vorschlag ergab, den gleichen Prozentsatz für alle drei festzustellen, was dann auch mit der Fixierung des Steuersatzes auf 3,9 Prozent gleichmäßig für die Grund- und Gebäudekataster (aus der 3 prozentigen Rente des Gebäudekapitalwertes) und für die Gewerbekataster geschah.

Vorsorglich stellte die Regierung noch in Aussicht, es solle weiter geprüft werden, ob und in wieweit sich die einheitlichen Sätze bewähren würden. Neumann [2]) machte hierzu geltend, man müsse da fragen, was das „Sichbewähren" bedeuten solle? Wie könne man aus diesen oder jenen Umständen oder Klagen erkennen, ob wirklich gleiche oder verschiedene und welche verschiedenen Sätze das an sich richtige wären, um z. B. die summarisch eingeschätzten Erträge der Gewerbe gegenüber der 3 prozent. Rente von einem nach früheren Preisen bestimmten Gebäudewert nicht zu überlasten.

---

[1]) vergl. Neumann a. a. O. Kap. 3.

[2]) vergl. Neumann a. a. O. Kap. 3 S. 57 ff.

In der Kommission der zweiten Kammer standen sich, als es die Prozentsätze zu fixieren galt, zwei Ansichten mit fast gleicher Stimmenzahl gegenüber.

Die eine hielt in Uebereinstimmung mit der Regierung die Kataster wie sie waren für ausreichend gleichwertig, um auf ihrer Basis die gleichen Sätze von durchgehend 3,9 Prozent zu verfechten. Ihre Vertreter wiesen darauf hin, daß die Steuergesetzgebung sich schon im prov. Katastergesetz von 1821 das Ziel gesteckt habe, für jede der drei Steuern ein gleichwertiges Kapital aufzustellen und dieses mit gleichen Prozenten zu besteuern. Diese Absicht habe auch den Gesetzgeber von 1873 geleitet. Werde nun der vorgeschlagene gleiche Steuersatz Gesetz, so handle es sich für das Gewerbe um eine Steuererhöhung von 1,15 auf 100 Mk. Steuerkapital. Erwäge man, daß 60 Prozent der Gewerbebetriebe den Katastersatz von 100 Mk. gar nicht erreichen und weitere 20 Prozent einen Katastersatz von 100 bis 400 Mk. haben, so folge, daß der Gewerbesteueraufschlag die kleineren Gewerbe kaum fühlbar berühren werde, und auch die größeren Gewerbe nicht in dem Maße angelegt würden, daß sie Ursache hätten, sich über eine Steuerüberbürdung zu beklagen. Ferner wurde darauf hingewiesen, daß zwar wohl z. Zt. eine gewisse Depression der Gewerbe bestehe, und der vorgeschlagene Plan die Gewerbe um 36 Prozent höher besteuern würde, man könne aber mit Recht einwenden, daß die landwirtschaftl. Depression eine tiefgehendere als die gewerbliche sei. Dem wurde von Regierungsseite beigetreten und auf die schwierigen Verhältnisse der Landwirtschaft seit einer Reihe von Jahren, insbesondere die schlechte Wein- und Obsternte hingewiesen, was eine Erleichterung in der Besteuerung der Landwirtschaft für angemessen erscheinen lasse. Die Lage der Gewerbe sei dagegen keine ungünstige. Sie würden auch nicht allzu drückend besteuert. Von 123 Mill. Arbeitsverdienst seien im Kataster nur 34 Millionen als steuerbar enthalten. Im Jahre 1877 hätten 1275 Gewerbe ein Betriebskapital von unter 700 Mk. ausgewiesen und seien damit steuerfrei gewesen. Nur etwas über 51 000 Gewerbe seien versteuert worden. Endlich sei bei den Gewerbetreibenden der persönliche Arbeitsverdienst unter 500 Mk .für steuerfrei erklärt worden. Auch erfolge regelmäßig eine Revision der Gewerbesteuerkapitalien und damit eine Reihe von bedeutenden Ermäßigungen. Endlich hätten sich die Gewerbe auch stark vermehrt.

Dem gegenüber wünschte die Opposition eine verschieden hohe Ansetzung des Steuerfußes. Sie wies darauf hin, die Motive hätten selbst ausgeführt, wenn man nur auf Grund der neuen Kataster das Beitragsverhältnis neu fixieren wolle, so würde bald die Klage über unrichtige Verteilung der Steuern wiederkehren. Denn besteure man das gleichbleibende Grundkataster mit dem durch Zuwachs neuer Gebäude stets sich mehrenden Gebäudekataster und dem beweglichen Gewerbekataster längere Zeit nach einem gleichbleibenden Verhältnis, so könne die Besteuerung bei den wechsenden Katasterfummen unmöglich eine gleichmäßige bleiben. Zudem würden nicht nur die Katasterfummen wechseln, sondern auch die in ihnen ausgedrückte Steuerkraft veränderе sich stets in ungleicher Weise. Eine gerechte Besteuerung sei nur dadurch zu erreichen, daß die Gesetzgebung in der Lage sei, bei jeder Etatsperiode die vorgenommenen Aenderungen zu prüfen und die Steuer für jede Quelle neu zu regulieren. Auch bei gleich hohen Katasterfummen bestehe, trotzdem sie Reinerträge darstellen sollten, inhaltlich doch eine wesentliche Verschiedenheit, da sie auf ganz verschiedene Weise gesucht und gefunden würden. Auch der Kanzler

von Rümelin gehörte zur Opposition und er wollte eine Gleichwertigkeit der drei Kataster nur in dem Sinne anerkennen, daß intelligente, gewissenhafte und unparteiische Männer die Kataster gemacht hätten, und ihnen dabei der Begriff Reinertrag als leitender Gesichtspunkt vorgeschwebt habe. Er räumte aber ein, daß man vom Prinzip der Stetigkeit der Besteuerung aus nach einem einheitlichen Steuerfuß hinstreben müsse und weiterhin, daß bei niederen Steuersätzen die Ungleichheit keine empfindliche sein könne. Dagegen erschien dem Abgeordneten Beutter [1]) von Neuenbürg zunächst eine Korrektur des Grundsteuerkatasters in der Richtung geboten, daß zu den dort veranschlagten 95 bis 96 Millionen noch 27 Millionen hinzugerechnet würden, nämlich 12 Millionen für zu wenig veranschlagte Viehnutzung und 15 Millionen als nicht veranschlagter persönlicher Arbeitsverdienst der Landwirte, entsprechend den 46 Millionen persönlichen Arbeitsverdienstes, der von den Gewerbetreibenden zu versteuern war. Nach diesem Vorschlag hätte sich das Grundkataster auf etwa 122 Millionen gestellt und wäre damit seiner Ansicht nach den beiden anderen Katastern gleichwertig geworden. Indem nun Beutter dies als Basis gleicher Prozentsätze nahm, kam er zu dem Resultate, daß der Boden statt mit 3,7 Millionen vielmehr mit 4,3 Millionen heranzuziehen wäre, was dann dem bestehenden Kataster gegenüber zu 4,5 Proz. statt 3,9 Prozent führte, während die Sätze der anderen Kataster dementsprechend ermäßigt werden sollten. Der Vorschlag der Regierung sollte nach Beutter zu einer Ueberbürdung der Großgewerbe führen, auch verwies er auf Wagner, der ausgeführt hatte, daß, da die Grundlagen der einzelnen Ertragssteuern verschiedene seien, die ermittelten Erträge eigentlich nicht als gleichartige Größen betrachtet werden könnten. Auch Neumann habe hervorgehoben, daß für die Anfertigung der einzelnen Kataster verschiedene Gesichtspunkte maßgebend gewesen seien. Danach könnten die Kataster jetzt nicht als gleichwertige betrachtet werden: Die Grundsteuer stelle rein auf das Objekt ab, die Gewerbesteuer suche die individuelle Leistungsfähigkeit zu erfassen; während die Grundsteuer das fundierte Einkommen betrachte, lege die Gewerbesteuer teils fundiertes, teils unfundiertes zu Grunde.

Endlich wies der Abgeordnete Hartenstein (Sitzung vom 18. Mai 1887) darauf hin, daß die Einschätzungen von 1873 nicht mehr stimmen würden und die Gewerbe auch pro Kopf der Bevölkerung zurückgegangen seien. Viele mittlere Betriebe würden durch die Gewerbesteuernovelle zu hoch belastet. Auch würden die Gewerbe in Württemberg gegenüber den Steuersystemen der anderen Bundesstaaten in Deutschland viel zu hoch belastet, so würden z. B. in Württ. die Gewerbe 21 Proz. des Gesamtaufkommens gegenüber nur 13 Prozent in Preußen aufbringen.

Bei der stattgehabten Abstimmung ergab sich jedoch schließlich eine Stimme mehr für die Regierungsvorlage und es kam zu einer durchgehenden Besteuerung sämtlicher drei Kataster zu je 3,9 Prozent.

So hatte vom Jahre 1887 an der Grundbesitz statt der bisherigen 5 Prozent nur 3,9 Prozent zu zahlen, dagegen wurden die Gewerbe von bisher 3 Prozent auf 3,9 Prozent gesteigert, so daß, was der Grundbesitz tatsächlich zu zahlen hatte von 4,7 Millionen (bei 5 Proz.) auf 3,7 Millionen (bei 3,9 Proz.) sank, dagegen was das Gewerbe zu zahlen hatte, sich von 800 bis 900 000 Mk. (bis 1877) bezw. 2 Mill.

[1]) vergl. Verhandlungen d. w. K. d. Abg. 86/87 2. Prot. Bd. S. 479 ff. 47. Sitz. vom 17. 5. 1887.

(seit 1877) fast auf 3 Millionen steigerte, eine Last, die später sich auf 3,3 Millionen erhöhte, so daß Gewerbe und Grundbesitz sich fast die Wage hielten, während bis 1877 das Verhältnis, das von 0,8 zu 4,7 Millionen gewesen war und noch 1877, dasjenige von 2 zu 4,7 Millionen als das richtige erschienen war.

Die Ergebnisse [1]) der Gewerbekatastrierung betrugen: im Jahre 1876 Gewerbe überhaupt mit Steuerpflicht: 166 104, im Jahre 1888: 170 966 und im Jahre 1894: 177 228. Zu beachten ist, daß infolge des Branntweinsteuergesetzes vom 18. Mai 1885 8301 Branntweinbrenner mit einem Steuerkapital von 107 520 Mk. exkatastriert wurden. Es war ferner

	im Jahre 1876	i. J. 1888	i. J. 1894
die Zahl der Hilfspersonen:	107 124	126 025	155 558
die Summe der Betriebskapitalien von 700 Mk.:	514,5 Mill.	514,1 Mill.	626,2 Mill.
und darüber hinaus die Rente aus diesen Betriebskapitalien:	33,3 Mill.	33,6 Mill.,	40 Mill.
und durchschnittlich:	6,46 Proz.	6,54 Proz.	6,38 Proz.
die persönl. Arbeitsverdienste:	133,5 Mill.	145,8 Mill.	154,8 Mill.
davon steuerbar:	33,6 Mill.	38,6 Mill.	46,2 Mill.
Gesamtbetrag des gewerbl. Eink.:	166,8 Mill.	179,4 Mill.	194,7 Mill.
Steuerbare Beträge im ganzen (Steuerkapitale):	66,9 Mill.	72,1 Mill.	86,0 Mill.

Bei den Fabrikations-Dienst-Wirtschafts- und Handels-Gewerben wurde die Zahl der Betriebe mit weniger als 700 Mk. Betriebskapital im Jahre 1876 bei einer Auszählung von 152 628 Betrieben zu 104 137 ermittelt und hiernach auf 68,2 Prozent berechnet, gegenüber im Jahre 1894 mit 69,76 Proz. sämtlicher Betriebe. Der durch den Verzicht auf eine Steuer aus der Rente von solch kleinen Betriebskapitalien entstehende Steuerausfall wurde nur auf etwa 30 000 Mk. geschätzt. Von den verbleibenden 31,8 Proz. aller Betriebe kam auf einen im Durchschnitt ein Betriebskapital von 10 449,4 Mk. Der Höchstsatz von 112 825 Mk. auf einen Betrieb ergab sich bei Bergbau-, Hütten und Salinen, der Mindestsatz von 1200 Mk. auf einen Betrieb bei der Fischerei.

Der persönliche Arbeitsverdienst berechnete sich im Jahre 1876 im Durchschnitt auf 858 Mk., im Jahre 1894 auf 1 019 Mk. In Stuttgart stellten sich die Ziffern etwas höher. — Der steuerbare Betrag war im Durchschnitt 25 Proz. des ganzen Arbeitsverdienstes im Jahre 1876 und 29,8 Proz. im Jahre 1894.

Es würde nach dieser Statistik an Kapitalgewinn und Arbeitsverdienst zusammen erbracht haben:

71,3 %	sämtlicher	Betriebe	weniger als 1000 Mk.
18,2 %	„	„	1000 bis 1999 Mk.
8,1 %	„	„	2000 bis 4999 Mk.
2,4 %	„	„	5000 Mk. und mehr.

§ 9

Die Denkschrift von 1895 mit ihren Reformgesetzentwürfen und ihre Behandlung im Landtag.

Allmählich wandelten sich in der Oeffentlichkeit die Anschauungen über die Ausgestaltung des Steuerwesens, stark beeinflußt durch den

[1]) vergl. Min. Denkschrift v. 14. 5. 95. I. 2. Die drei Hauptkataster nach dem Gesetz v. 28. April 73.

Vorgang Preußens in der sog. Miquel'schen Steuerreform, deren Hauptbestandteil die Einführung der allgemeinen progressiven Einkommensteuer war. — Eine gute Anschauung über diese Strömung gibt das Programm der württ. Zentrumspartei von 1890.[1]) Es verlangt bei den Staatssteuern die Einführung einer allgemeinen progressiven Einkommensteuer mit Schuldzinsenabzug, angemessenem Existenzminimum und Berücksichtigung der Familienverhältnisse des Steuerpflichtigen. Im Steuerverfahren wünscht es die Zuziehung von Laien auch im Instanzenzug. Der Steuereinzug soll durch die Gemeinde erfolgen. Es wird sodann eine Abstufung der steuerlichen Gesamtbelastung bei den verschiedenen Quellen des Einkommens nach sozialpolitischen Gesichtspunkten in Vorschlag gebracht. Bei den Gemeindesteuern wird eine Erweiterung des Besteuerungsrechts der Kommunen im Wege erhöhter Anteilnahme an der staatl. Einkommensteuer befürwortet. Das Programm will den Arbeitsbetrieb der Strafanstalten und Arbeitshäuser zur Gewerbesteuer heranziehen. Auf gewerbliche Großbetriebe (Warenhäuser, Bazare, Filialen usw.) soll eine progressive Sondersteuer eingeführt werden. Man verlangt eine Luxussteuer. —

Im Mai 1895 wurden den Ständen durch die Regierung 4, die Weiterbildung des direkten Staatssteuerwesens bezweckende Gesetzesentwürfe vorgelegt und zwar:

1. betr. die Einkommensteuer,
2. betr. die Kapitalsteuer,
3. betr. Abänderung des Gesetzes von 1873,
4. betr. die Wandergewerbesteuer.

Das Ziel der Reform sollte nach der Denkschrift[2]) die Ergänzung des bestehenden, im Prinzip aufrecht zu erhaltenden Ertragsteuersystems durch eine allgemeine progressive Einkommensteuer bilden. Sodann sollte eine Anpassung der Ertragssteuern an die Einkommensteuer stattfinden und zwar unter dem Gesichtspunkt der Verwendung derselben insbes. zur stärkeren Heranziehung der größeren Steuerkraft des fundierten Einkommens, die innerhalb der Einkommensteuer keine genügende Berücksichtigung finde.

Der Vorschlag der Regierung geht in diesem Zeitpunkt kurz dahin, die Grund- und Gebäudesteuer unverändert zu lassen, auch die Kapitalsteuer fort zu erheben, aus dem Gewerbekataster dagegen den persönlichen Arbeitsverdienst zu entfernen und den kraft Gesetzes einheitlich zu 5 Proz. anzunehmenden Ertrag des Betriebskapitals zum Gegenstand der Gewerbesteuer zu erklären. Die Wandergewerbetreibenden sollten weder zur Einkommen-, noch zur Gewerbesteuer herangezogen werden, sondern einer besonderen Wandergewerbesteuer unterliegen. An dem durch direkte Steuern aufzubringenden Ertrag des Staatshaushalts von 16 Mill. hätten die Ertragssteuern 7,5, die Einkommensteuer 8,6 Mill. zu erbringen. Dies würde einem Ertragssteuersatz von 2,6 Prozent entsprochen haben. Dann hätte bei einem Gesamtsteuerkapital von 294,4 Millionen das Gewerbekataster sich von 84 auf 35 Millionen ermäßigt.

Die Denkschrift[3]) faßt die Ergebnisse der seitherigen Entwicklung dahin zusammen, daß Württ. durch das Gesetz vom 28. April 1873 eine sichere Grundlage für eine Ertragsbesteuerung des Grundeigentums, der

[1]) vergl. das Steuerwesen in Württ. 1910. Einleitung.

[2]) vergl. Min. Denkschrift betr. die Weiterbildung der direkten Steuern in Württemberg vom 14. 5. 1895.

[3]) vergl. Denkschrift I, 5. Ergebnisse.

Gebäude und Gewerbe gewonnen habe und auch zu umsichtig fortgeführten Katastern gelangt sei. Diese würden unter gewöhnlichen Verhältnissen ohne eingreifende Veränderungen noch für eine längere Zeit ihrem Zwecke wohl genügen. Steuernachlässe und Rückstände kämen nur in kleinen Bruchteilen vor. Bei einer Summe aller steuerbaren Beträge von 378,8 Mill. betrage nach dem Entwurf des Hauptfinanzetats für 1895/97 der steuerbare Betrag des Gewerbekatasters 84 Millionen. Sein Beitrag zur Gesamtstaatssteuersumme von 16 Mill. stelle sich auf 3,3 Millionen. Die Denkschrift bemerkte, man gebe ein Steuersystem, das auf solchen Grundlagen erst mit vieler Mühe, Arbeit und Kosten zu einem befriedigenden Abschluß gebracht worden sei, auch im ganzen gut funktioniere und erhebliche Erträge sicher und rechtzeitig erbringe, nicht ohne Not auf. Man dürfe dieses System auch im einzelnen nur mit Vorsicht ändern. Von den Steuertheoretikern werde anerkannt, daß die württ. Kataster z. Zt. die vollkommensten seien, und daß unter den Steuergruppen selbst eine gewisse Verhältnismäßigkeit hergestellt wäre. Dennoch sei die Theorie einig, daß man nicht darauf stehen bleiben könne. Ein Hauptmangel der Ertragssteuer sei die Nichtberücksichtigung der Schulden der Steuerzahler. Trete die Notwendigkeit einer raschen Steuererhöhung zu Tage, so lasse sich diese mit den Mitteln der Ertragssteuer allein nicht erreichen.

Schon der Bericht der Steuerreform-Kommission der K. der Standesherrn vom 21. Dez. 1872 habe ausgeführt: „Wenn die finanziellen Verhältnisse noch ungünstiger werden, könnte es sich vielleicht darum handeln, neben mäßigen Ertragssteuern eine Einkommensteuer einzuführen. In diesem Falle sei die bestehende Steuergesetzgebung kein Hindernis, wir könnten die bestehenden Kataster hierzu völlig brauchen, eine Aenderung werde nur beim Gewerbekataster nötig sein. Das sei zugegeben, daß das Ertragssteuersystem überhaupt eine sehr hohe Steuer nicht ertrage, daß die Steuerhöhe bei der Ertragssteuer mäßig sein müsse, hauptsächlich deshalb, weil die Schulden nicht abgezogen werden." [1])

Besondere Erwähnung, führt die Denkschrift weiter aus, verdiene aus der letzten Zeit namentlich die Rede des Abg. von Weber [2]) vom 7. Mai 1885 des Inhalts: Sämtliche direkten Steuern Württembergs seien Ertragssteuern und haben als solche folgende Mängel: Fürs erste können bei ihrer Auflage nur Durchschnittszahlen verwendet werden und komme die wirtschaftliche Tüchtigkeit des Einzelnen gar nicht in Betracht. — Sodann werde bei diesen Ertragssteuern dem allgemein als richtig anerkannten Grundprinzip der Besteuerung, daß die ökonomische Leistungsfähigkeit der Person die Grundlage der Besteuerung bilden solle, keine Rechnung getragen. — Auch der Abg. Dr. Schall habe ausgeführt: „Das bestehende Steuersystem habe sich praktisch als sichere Grundlage der direkten Besteuerung bewährt. Es lasse aber keinen Raum für eine ausreichende gleichmäßige Berücksichtigung des steuerfreien Existenzminimums und der Passivzinsen."

Als Gründe [3]) der Regierung für Einführung einer allgemeinen Einkommensteuer, führt die Denkschrift nach Hervorhebung der Vorzüge der Ertragssteuern an: Eine geringe Belastung der Kataster, die auf einem durchschnittlichen, mittleren Reinertrag beruhen, werde nirgends hart empfunden. Wenn aber zur Staatssteuer eine um das mehrfache

---

[1]) Zit. nach Denkschrift II. 1. Das Verhalten der Stände zu der Frage der Einf. einer allgemeinen Einkommensteuer seit dem Jahre 1872.
[2]) Zit. nach ibidem.
[3]) vergl. Denkschr. II 2. Gründe der kgl. Reg. für Einf. der allgem. Eink. Steuer.

höhere Kommunalabgabe trete, müßten die Umlagen als Härten wirken, sobald der wirkliche Reinertrag unter dem ermittelten Ertrag bleibe. —

Die Denkschrift weist bei Besprechung der den Realsteuern zum Vorwurf gemachten Uebelstände hinsichtlich der Gewerbesteuer, die sich in ihrer dermaligen Anlage schon der Einkommensteuer nähere, den Einwand der Unbeweglichkeit zurück: „Im einzelnen würden zufolge der gesetzlichen Bestimmungen in Art. 72, 81, 82, 98 fortgesetzt Aenderungen insbes. bei Anlaß der jährlichen Fortführung bei den Katastern vorgenommen, so beim Gewerbekataster bei nachhaltiger Veränderung des Gewerbeertrags, insbes. anläßlich der alle sechs Jahre stattfindenden Erneuerung der Gewerbeverzeichnisse und Ortsgewerbekataster mit der eine allgemeine Durchsicht der Gewerbekataster verbunden werde. Ferner greife die bei den Ertragssteuern grundsätzlich ausgeschlossene Berücksichtigung eines Existenzminimums doch tatsächlich Platz, indem bei der Gewerbesteuer im Jahre 1894 von 154 Millionen Mk. persönlichen Arbeitsverdienstes der Gewerbesteuerpflichtigen 108,6 Millionen steuerfrei geblieben wären. Wenn auch das Existenzminimum bei dieser Ertragssteuer allen Steuerpflichtigen zugut komme, so sei die daneben eingeführte Progression eine recht kräftige nach oben wie unten, beginnend, in Prozente des Einkommens umgerechnet, mit $^1/_2$ Prozent und bei den freilich seltenen Einkommen von 100 000 Mk. bis gegen 3,9 Prozent steigend. Endlich würden zur Gewerbesteuer nicht herangezogen die gewerblichen Betriebskapitale unter 700 Mk. und die Arbeitsverdienste unter 50 Mk.

Es müsse zugegeben werden, daß die Passivschuldzinsen nicht vom Ertrag des Unternehmens abgezogen würden. Daß der Besteuerte nicht nur sein Plus, sondern auch sein Minus zu versteuern habe, sei der größte Vorwurf, den man mit Helferich (Tübinger Zeitschrift 1846, Seite 302) dem Ertragssteuersystem machen könne. Dies liege aber im Wesen dieser Steuerart, die sich lediglich an Steuerobjekte und deren durchschnittliche, mittlere Erträge halte, dagegen die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen, zu denen auch seine Schulden gehören, unberücksichtigt lassen müsse. Würde ein Abzug der wirklichen Schuldzinsen von den katastermäßigen Erträgen gestattet, so könne es kommen, daß bei starker Verschuldung des Steuerpflichtigen das Steuerkapital sogar eine negative Größe werde.

Wenn die Denkschrift zwar den Uebergang zur Einkommensteuer empfiehlt [1]), so will sie doch die Ertragssteuern neben derselben beibehalten, da das Nebeneinanderbestehen von Ertragssteuern und Einkommensteuer von grundsätzlicher Bedeutung sei. Zur Begründung wird auf Bocke Bezug genommen, der ausführt [2]): „Um die beiderseitige Ergänzung der Ertrags- und Einkommensteuer durchzuführen, setzt man neben ein selbständiges Ertragssteuersystem eine selbständige Einkommensteuer, die ihrerseits wieder das Ergebnis der Ertragsbesteuerung zusammenfaßt, und die bei diesen nicht berücksichtigten persönlichen Verhältnisse durch Progression, Existenzminimum und anderes zur Geltung kommen läßt. Der Erfolg hiervon kann nur der beste sein. Für die Progression und die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse, welche bei der Ertragssteuer nicht tunlich sind, gewährt die Einkommensteuer völlig ausreichen-

---

[1]) vergl. Denkschrift III 1. Die Gründe f. d. Beibehaltung der Ertragssteuern neben der allgem. Einkommen-Steuer.

[2]) Bocke: Grundzüge der Finanzwissenschaft 1894 S. 282.

den Spielraum." Auch auf die befürwortenden Aeußerungen von Wagner [1]) und Roscher [2]), welche die Ertragsteuern als eine zweckmäßige Form, die zur Heranziehung des fundierten Einkommens sich eigne, empfehlen, nimmt die Denkschrift Bezug. — Sie schließt [3]) damit, der Staat könne die sicheren Einnahmen aus der Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer vorläufig nicht aus der Hand geben. Die tunlichste Ermäßigung der Steuersätze allein, womit den Gemeinden und Amtskörperschaften zur Ausübung ihres Besteuerungsrechts an diesen Objekten freiere Bahn geschaffen werde, könne erwogen werden. Da das entscheidende Gewicht darauf zu legen sei, daß mit den Ertragssteuern das fundierte Einkommen getroffen werde, solle die Gewerbesteuer in der Beschränkung auf die Besteuerung des Ertrags aus dem in dem Gewerbe angelegten Betriebskapital forterhoben werden. Um die mit der Abschätzung einer besonderen Rente aus jedem Betriebskapital unvermeidlich verbundenen Schwierigkeiten abzuschneiden, wird vorgeschlagen, sich auf die Ermittelung des Betriebskapitals zu beschränken, und dieses als den wirklichen Maßstab der Besteuerung ausschließlich zu benutzen. Nur damit die Gewerbesteuer sich dem Ertragssteuersystem einfüge, solle ein für alle mit Betriebskapital arbeitende Gewerbe gleicher Prozentsatz zur Berechnung der Rente gesetzlich bestimmt werden, wie dies bei der Gebäudesteuer schon geschehe. Die innere Rechtfertigung dieses Verfahrens liege darin, daß die Gewerbesteuer, wie die anderen Ertragssteuern nur den fundierten Teil des Einkommens vorweg treffen wolle. Bei der Verfolgung dieses steuerlichen Zweckes komme es hier, wo fundiertes und unfundiertes Einkommen gemischt erscheine, weniger darauf an, den betreffenden Arbeitsertragsteil sicher auszuscheiden, vielmehr sei darauf abzustellen, die viel leichter erfaßbare Quelle des fundierten Ertrags sicher und bestimmt festzustellen. Die Gewerbesteuer wurzle zwar im Ertragssteuersystem, sie habe aber, getrieben von der mehr gemischten Natur der im Gewerbe wirksamen Elemente, die Neigung, sich darüber hinaus zu entwickeln und sich den Personalsteuern zu nähern. So habe auch die seitherige württ. Gewerbesteuer sich tatsächlich in manchen Beziehungen in die Formen einer partiellen Einkommensteuer hinüber entwickelt, und müsse deshalb in dieser Gestalt in der neu geplanten allgemeinen Einkommensteuer aufgehen. Eine besondere Gewerbesteuer müsse aber mit Rücksicht auf die Erhaltung eines Gleichgewichts in der Besteuerung von Gewerbe und Landwirtschaft erhalten bleiben, und zwar in Gestalt einer Besteuerung des Ertrags aus dem Betriebskapital.

Der Gesetzentwurf betr. die Wandergewerbesteuer wurde am 22. 12. 1894 von der Kammer der Abgeordneten angenommen. Weniger glatt verliefen die Verhandlungen über die Vorschläge der Regierung bezügl. die Abänderung des Gewerbesteuergesetzes von 1873. Hier standen sich schon in der Kommission zwei Richtungen gegenüber: Die eine unter Führung des Freiherrn von Ow., des Berichterstatters für die Grund- und Gebäudesteuer, während die andere von dem Berichterstatter für die Gewerbesteuer dem Abgeordneten Hähnle vertreten wurde.

---

[1]) Wagner in Schönbergs Hdbch. der Pol. Oek. III. Aufl. 3. Bd. S. 332: „Trotz aller Mängel der Ertragssteuern, wenn diese Steuern einmal bestehen, ist es wohl einfacher, mit ihnen als durch eine neue bes. Verm. Steuer die höhere Besteuerung des fundierten Eink. zu verwirklichen."

[2]) Roscher: § 75 Finanzwissenschaft: „Auch für die Praxis scheint mir, wo nicht neben der Eink. St ein gut erhaltenes System der Ertr. St. besteht, eine regelmäßige Verbindung von Eink. und Verm. St. der beste Weg zu sein, wenn man das sog. fundierte Eink. höher belasten will, als das bloß persönliche."

[3]) Denkschr. III. 2. Die Notwendigkeit einer teilweisen Umgestaltung der neben der allgem. Einkommensteuer beizubehaltenden Ertragssteuern.

Zur näheren Begründung der Regierungsvorlage erklärten die Regierungskommissäre: Der gewerbl. Reinertrag umfasse einmal die Belohnung für die im Gewerbe verwendete persönliche Arbeit und dann die Vergütung für das im Gewerbe angelegte Betriebskapital. Der Gewerbeertrag stelle also ein gemischtes Einkommen dar. Es sei unbestreitbar, daß die Vergütung für die persönliche Arbeit nicht fundiertes Einkommen darstelle. Es werde zugegeben, daß in kleinen gewerblichen Unternehmungen also in der Mehrzahl der württ. Betriebe der größte Teil des gewerblichen Einkommens Arbeitsverdienst sei. Daher führe der Reg.-Entwurf konsequent zu einer Betriebskapitalsteuer. Eine Vorbelastung des fundierten Einkommens aus den Gewerben im Rahmen der bestehenden Gewerbesteuer, etwa mit einem ermäßigten Steuersatz durchführen zu wollen, erscheine untunlich. Dagegen spreche abgesehen von dem Umstande, daß hierdurch eine teilweise Doppelbesteuerung des persönlichen Arbeitsverdienstes eintrete, insbes. daß die bestehende Gewerbesteuer und die künftige allgemeine Einkommensteuer tatsächlich beide den gewerblichen Reinertrag erfassen, obwohl sie auf verschiedener Grundlage veranlagt werden, nämlich die Gewerbesteuer nach dem Durchschnitt der Ergebnisse einer längeren Periode, auf Grund von Schätzungen ohne Schuldenabzug, die Einkommensteuer alljährlich mittels Fassionen unter Gestattung des Schuldenabzuges. — Wenn die Regierung bei ihrem Vorschlag einer Vorbelastung des fundierten Einkommens durch besondere Besteuerung des gewerbl. Betriebskapitalertrags als Maßstab einen für alle Gewerbe gleichmäßigen Prozentsatz von 5 Prozent angenommen habe, so könne dies nicht als ungerecht bezeichnet werden, da die geäußerten Bedenken auch gegen eine allgemeine Vermögenssteuer erhoben werden könnten und der gleiche Prozentsatz nur die Annahme zum Ausdruck bringe, daß gleich große im Gewerbe verwendete Vermögenswerte gleich viel Steuer zahlen sollten.

Von Ow[1]), der für die Ablehnung des Regierungsvorschlags eintrat, führte aus: Vom theoretischen Standpunkte aus könne er gegen die Beseitigung des persönlichen Arbeitsverdienstes aus dem Gewerbekataster keine Einwendung erheben. Voraussetzung wäre aber, daß eine 5 prozentige Rente tatsächlich das ganze fundierte Einkommen des Gewerbebetriebs darstelle und ferner, daß die Kataster für Grund und Boden heute noch richtig wären. Beide Voraussetzungen würden nicht mehr zutreffen. Insbesondere seien die Grundkataster zu hoch. Er stellt den Satz von der Erhaltung des Gleichmaßes der Besteuerung von Landwirtschaft und Gewerbe an die Spitze und erklärt, daß der von der Denkschrift vorgebrachten Begründung, die seitherige Art der Gewerbebesteuerung sei mit der neuen Einkommensteuer zu nahe verwandt, nicht beigetreten werden könne. Auch sei ein Verlangen nach einseitiger Abänderung der Gewerbesteuer noch nirgends hervorgetreten. Die geplante neue Form der Gewerbesteuer knüpfe an das Vermögenssteuersystem an und teile alle Nachteile desselben insbes. für diejenigen, die wie das Kleingewerbe nur eine geringe Verzinsung ihres Betriebskapitals erziele.

Der Berichterstatter Hähnle bemerkte hiergegen: Der seitherigen Regelung der Gewerbesteuer habe eine Tendenz andauernder, höherer Inanspruchnahme der Gewerbe inne gewohnt. Während bis zum Jahre

---

[1]) vergl. Bericht der Steuerkommission der K. der Abgeordneten über den Entwurf des Gesetzes betr. Abänderung des Ges. v. 28. 4. 1873.

1877 die Gewerbesteuer nur 12,5 Prozent der gesamten Steuerumlage aufgebraucht hätte, habe ihr Anteil im Jahre 1895/96 35,16 Prozent betragen. Die Erfahrung der Praxis habe weiterhin gezeigt, daß es leichter sei, den Gewerbeertrag im ganzen zu schätzen, als den persönlichen Arbeitsverdienst und die Rente aus dem Betriebskapital je gesondert zu ermitteln. So gestalte sich praktisch das Einschätzungsverfahren durchweg anders, als es in den Intentionen des Gesetzgebers gelegen habe. Man schätze entgegen den gesetzlichen Bestimmungen, deren Anwendung die Einschätzung mehr verwirren als fördern würde, zunächst den ganzen Gewerbeertrag des Steuerpflichtigen. Dann scheide man, da die besondere Schätzung des persönlichen Arbeitsverdienstes und der Betriebskapitalsrente vorgeschrieben und für die Steuerkapitalberechnung unerläßlich sei, diese beiden aus. Mit welcher Summe jeder der beiden Faktoren in das Gewerbekataster eingesetzt werde, bleibe dem Steuerpflichtigen verborgen. Württemberg sei dasjenige Land, das die gewerblichen Großbetriebe im Deutschen Reich am höchsten besteure. — Der Entwurf wolle die bestehende Gewerbesteuer, die eine Mischung von Ertrags- und Personal-Steuer darstelle, dahin ändern, daß der persönliche Arbeitsverdienst des Gewerbetreibenden aus dem Gewerbesteuerkataster ganz ausgeschieden, und nur der Einkommensteuer unterworfen werde. Durch diese Regelung solle eine doppelte Besteuerung des Einkommens aus dem persönlichen Arbeitsverdienst sowohl durch die Einkommensteuer wie durch die Gewerbesteuer verhütet werden. Als eine Ertragssteuer im eigentlichen Sinne könne die vorgeschlagene Steuer nicht betrachtet werden, da bei ihr der Kapitalwert, nicht der Ertrag, den Maßstab der Besteuerung bilden solle. Doch solle sie durch diese Gestaltung ebenso wie die Gebäudesteuer in gleiche Linie mit der Grund- und Kapitalsteuer gestellt werden. Dieser Weg werde beschritten, da vorerst die Einführung einer Vermögenssteuer, die allein die rationelle Heranziehung der fundierten Vermögen ermögliche, nicht durchführbar sei. Durch eine Ausdehnung der Degression auch auf das Betriebskapital werde das Einkommen aus dem Klein- und Mittelgewerbe bis zur Höhe von 2 000 Mk. eine Erleichterung erfahren. Den Hauptteil der Mehrbelastung werde das Großgewerbe aufzubringen haben. Gegen den Neumann'schen Gegenvorschlag, sämtliche fünf Ertragssteuern in ihrem derzeitigen Zustand zu belassen und nur ihren Steuersatz zu ermäßigen, wendet Hähnle ein, eine solche Regelung bedeute eine doppelte Heranziehung des unfundierten Einkommens aus einer und derselben Steuerquelle. Gegen den Vorschlag Ows, vorläufig alle Katasterssteuern in unveränderter Gestalt unter Ansetzung eines gleichmäßigen Steuersatzes, beizubehalten, spreche, daß er neben einer Doppelbesteuerung des gewerblichen Arbeitsverdienstes für die Gewerbesteuer namentlich für die kleineren und mittleren Gewerbe statt der erhofften Erleichterung eine schärfere Heranziehung zur Steuer bringe. Die Mehrbelastung der Gewerbe solle durch eine Gemeindesteuerreform wieder ausgeglichen werden. Das Gewerbekataster, das im Jahre 1894 87,2 Millionen betragen habe, solle auf 35 Millionen ermäßigt und der Steuerausfall der Gemeinden durch einen Zuschlag zur Staatseinkommensteuer ersetzt werden.

Im Verlauf der Diskussion gab der Abgeordnete Gröber die Anregung, das Gewerbekataster in seiner jetzigen Gestalt beizubehalten, aber die Steuersätze für die einzelnen Kataster verschieden zu bemessen.

Der Finanzminister erklärte darauf, die Regierung halte in erster Linie an ihrem Vorschlag fest, falls aber diese keine Unterstützung finde, stehe ihr der Antrag des Berichterstatters näher als der des Abgeordneten Gröber, welch letzterer allerdings den Steuerpflichtigen das Einleben in die neue Ordnung leichter mache, als wenn sie gleichzeitig sich auf zwei

neue Steuern einzurichten hätten; er werde auch das Geschäft der Steuerverwaltung zunächst vereinfachen.

Die Kommission beschloß auf Vorschlag Gröbers: „Das Gewerbekataster in seiner seitherigen Gestaltung mit einem Abzug von 50 Prozent und das Grundkataster mit einem solchen von 20 Prozent beizubehalten, sämtliche Katastersteuern und die Kapitalsteuer mit einem durch das Finanzgesetz zu bestimmenden gleichmäßigen Steuersatz zu belegen, und endlich den Gemeinden durch eine in das Gesetz aufzunehmende Bestimmung betr. die Besteuerungssätze der Gemeinden und Amtskörperschaften zu gestatten, abweichende Bestimmungen zu treffen."

Hiergegen[1]) wandte sich im Plenum der Berichterstatter Hähnle, der auch weiterhin für eine Umgestaltung der Gewerbesteuer im Sinne einer „Betriebskapitalsteuer" eintrat. Der Vorschlag der Kommission verstoße gegen die richtige Tendenz der ganzen Steuerreform, einen Unterschied zwischen der Besteuerung des fundierten und des unfundierten Einkommens zu machen. Dieses Projekt führe zu einer Doppelbesteuerung, die um so größeren Umfang annehme, je stärker der Anteil des persönlichen Arbeitsverdienstes am Gewerbeertrag sei.

Der Abgeordnete von Ow verblieb auf seinem, die Regierungsvorlage ablehnenden Standpunkt. Die Folge der vorgeschlagenen Aenderung des Gewerbesteuerkatasters sei die, daß aus diesem Kataster gegenüber der seitherigen Regelung etwa 1 Million weniger an Staatssteuer zu erbringen wäre, während die Grund-, Gebäude- und Kapitaleinkommen-Steuer entsprechend mehr aufzubringen hätten.

Dieses Bild würde sich bei Betrachtung der Kommunalbesteuerung noch weiter zu Ungunsten der anderen Ertragssteuern verschieben. Um die Gewerbe im Vergleich zu anderen Ländern nicht zu sehr zu belasten, solle man nicht bei den Ertragssteuern, sondern bei der progressiven Einkommensteuer den Hebel ansetzen. Das Ziel der Regierung, eine verstärkte Belastung der fundierten Einkommen in Form der Ertragssteuern durchzuführen, werde nicht oder nur sehr unvollkommen erreicht, da das Gleichmaß der Besteuerung so lange nicht herbeigeführt sei, als nicht das richtige Verhältnis zwischen der Besteuerung der Landwirtschaft und der Gewerbe herrsche. Die Grundkataster aber seien zu hoch. Die Zugrundelegung einer allgemeinen 5 prozentigen Betriebs-Kapitalsrente sei zu verwerfen, da dies eine Begünstigung derjenigen Betriebe darstelle, die einen höheren Betrag als 5 Prozent abwerfen.

Der Abgeordnete Sachs hatte Bedenken gegen die regierungsseits vorgeschlagene Art der Abänderung der Gewerbekataster. Durch dieses Vorgehen würde ein großer Teil dieses Katasters ausfallen, was für die Gemeindesteuern eine starke Einbuße bedeute. Er unterstützte daher den Kommissionsantrag und bemerkte, die den Ertragssteuern anhaftenden Mängel könnten durch die mit der Reform möglich werdende Herabsetzung ihrer Höhe gemildert werden.

Der Finanzminister Riecke hob abschließend hervor: Die Ertragssteuern müßten teils zum Zwecke der Ergänzung des finanziellen Erfordernisses im Steuersystem teils zur stärkeren Heranziehung des fundierten Einkommens beibehalten werden. Die bisherige Form der Gewerbesteuer könne nicht aufrecht erhalten bleiben, da sie zu einer partiellen Einkommensteuer geworden sei, und sich damit eine Doppelbesteuerung

[1]) vergl. Verhandlung der K. der Württ. Abg. 1897: 173., 174., 175., 179. Sitzung.

ergeben würde. Der Zeitpunkt, um auf eine Vermögenssteuer überzugehen, sei noch nicht gekommen.

Die Kammer beschloß, sowohl das Grundkataster, wie das Gewerbekataster inhaltlich unverändert beizubehalten, an beiden Katastern summarische Abstriche vorzunehmen, die bei den Grundkatastern 20 Prozent, bei den Gewerbekatastern 50 Prozent betragen sollten. Im Anschluß an die Vorschläge der Regierung wurde hierbei ein einheitlicher, in seiner Höhe jeweils durch das Finanzgesetz zu bestimmenden Steuersatz für die sämtlichen Ertragssteuern vorausgesetzt.

Die erste Kammer griff in ihrer Beratung nicht auf die Regierungsvorlage zurück, sondern trat den Beschlüssen der zweiten Kammer voll inhaltlich bei. Von Interesse sind die Ausführungen des Berichterstatters der ersten Kammer [1]). Er ging davon aus, daß das bisherige Steuersystem im ganzen und einzelnen sich bewährt habe. Die einzelnen Steuern hätten bei ihrem Vollzuge nur wenige Anstände und Einzelbeschwerden veranlaßt und sichere, rechtzeitige, und jährlich steigende Erträge gebracht. — Der ausschlaggebende Grund für eine Aenderung liege in dem noch rascheren und stärkeren Anwachsen des Bedarfs in den verschiedenen Haushalten, und in dem Wunsche nach einem Steuersystem, das den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit mehr als bisher zur Geltung bringe. Um die allgemeine Steigerung des Steuerbedarfs zu illustrieren, führte er an, daß an Grund-, Gebäude und Gewerbesteuern in den Jahren:

1868/69	für	Staat	und	Gem.	insges.	11,308	Millionen
1875/76	„	„	„	„	„	17,797	„
1887/88	„	„	„	„	„	23,416	„
1890/91	„	„	„	„	„	24,157	„

zu erheben waren und die kommunalen Zuschläge von 5,6 Millionen im Jahre 1868/69 auf 16,05 Mill. im Jahre 1890/91 gestiegen waren. Hinsichtlich der Gewerbesteuer trat hierbei zu tage, daß ihr Anteil ständig steigend in den Jahren 1877/79: 22,9 Prozent, 1895/96: 35,16 Proz. des Gesamtaufkommens betragen hatte.

Als Ziel der Reform bezeichnet der Berichterstatter die Gewinnung eines höheren Gesamtsteueraufkommens, wobei aber die Steuerlast eine gerechtere Verteilung gegenüber dem bisherigen Zustande erfahren sollte. Die Realsteuern sollten ihre Hauptbedeutung nicht mehr für die Zwecke des Staates, sondern auf dem Gebiete des Körperschafts- und Gemeindesteuerwesens erlangen, da sie vermöge der örtlichen Beziehungen ihrer Steuerobjekte sich hierzu vorzugsweise entwickeln könnten. Die Hauptschwierigkeit auf ihrer Grundlage, den stärkeren Bedarf des Staates zu decken, liege darin, daß man allgemein einmal den Schuldenzinsenabzug bekommen, andererseits die größeren Einkommen, und die fundierten Einkommensteile stärker heranziehen wolle. Das letztere Ziel wollte der Berichterstatter in einer völligen Ausscheidung der Ertragssteuern aus dem Staatssteuersystem und ihrer Ersetzung durch eine Vermögenssteuer erblicken, ein Gedanke, der besonders in der 2. Kammer viele Freunde hatte.

Für den Augenblick allerdings sollten die Ertragssteuern noch große Bedeutung für den Staatshaushalt behalten, indem sie von einem Gesamtaufkommen von 16 Mill. 7,5 Millionen erbringen sollten.

Der Berichterstatter gab zu, daß auch ein gut durchgebildetes Ertragssteuersystem der individuellen Leistungsfähigkeit Rechnung tragen könne, glaubte aber bemerken zu müssen, daß es der Gerechtigkeit mehr ent-

[1]) vergl. Verh. der K. der Standesherren v. 1895/99 57. Sitz. v. 20. 5. 98. Beil. Nr. 369.

spreche, den Steuerpflichtigen selbst als den persönlichen Träger der Steuerlast in der Gesamtheit der ihm zur Befriedigung seiner Bedürfnisse zufließenden Erträge und sonstigen wirtschaftlichen Gütern, d. h. bei seinem Gesamteinkommen und Gesamtvermögen zu erfassen. Nur eine Personaleinkommensteuer ermögliche die ausreichende Heranziehung aller für die Steuerkraft maßgebenden wirtschaftlichen Güter und die Berücksichtigung aller auf die Leistungsfähigkeit einwirkenden Umstände.

Hinsichtlich der Gewerbesteuer lehnte der Berichterstatter den Regierungsvorschlag, den Arbeitsverdienst, als nicht fundiertes Einkommen, aus der Gewerbesteuer auszuscheiden und für das Betriebskapital einen einheitlichen Prozentsatz von 5 Prozent festzusetzen, ab. Die Kommission hege gegen diesen Vorschlag vom Standpunkt der praktischen Durchführung und der steuerlichen Gerechtigkeit aus erhebliche Bedenken, die noch vermehrt würden, wenn man die Wirkung auf die Gemeindebesteuerung in Betracht ziehe, da bei einem Ausfall des Gewerbeertraganteils die beiden andern Realsteuern entsprechend höher herangezogen würden. Die Kommission trat daher für einen entsprechenden Abzug am Gewerbekataster ein und wollte dessen Höhe auf 40 Prozent bemessen.

§ 10

Die Stellungnahme der damaligen Finanzwissenschaft zu den Ertragssteuern, insbesondere der Gewerbesteuer im allgemeinen, der württembergischen im besondern.

I. Wenn wir die Stellungnahme der damaligen Finanzwissenschaft betrachten, so müssen wir uns vor Augen halten, daß das spätere 19. Jahrhundert unter dem Einfluß der spätliberalen und sozialistischen Richtung eine durchaus auf das Individuum abgestellte, atomistische Wirtschaftspolitik vertritt, und getrieben von der Idee „ausgleichender Gerechtigkeit" und Pflege der Belange des einzelnen auf einen immer weiter fortschreitenden Subjektivierungsprozeß der alten Realsteuersysteme hinstrebt. Von hier aus ist vor allem die Stellungnahme Neumanns insbesondere in seinem Buche: „Die persönlichen Steuern vom Einkommen, verbunden mit Ertrags- oder Vermögenssteuern zu verstehen. Den Ausgangspunkt seiner Betrachtung bildet der Sieg der Ertragssteuern im Süden. Er zeigt die Entwicklung von der Vermögenssteuer zu speziellen Vermgenssteuern und von diesen zu den objektiven Ertragssteuern. Das in Württemberg bestehende System rühmt er als besonders vollständiges und wohl gelungenes, und er vergleicht die fünf Ertragssteuern desselben mit den fünf Blättern einer aus einem gemeinsamen Blütenkelch hervorgehenden Blume. Als Lichtseiten dieser Steuern bezeichnet er ihre leichte Veranlagung, die mit der langen Gewöhnung der Beamten und der Bevölkerung an sie sich ergebende leichte und mühelose Erhebung, und endlich die Stetigkeit ihrer Erträge. Insbesondere verweist er auf ihre Geeignetheit für die Zwecke der Gemeindebesteuerung. Aber hinsichtlich ihrer Rolle als Staatssteuern schränkt er die ihnen nachgerühmten Vorteile wieder ein und bemerkt, die ihnen nachgesagten Vorzüge, insbes. ihre sorgfältig durchgeführten Kataster würden einen Uebergang zu Subjektsteuern zu einer besonders leichten Sache machen. Er glaubt, daß diese Kataster eher für als gegen eine Reform des Steuersystems sprechen. Nach einer Untersuchung

der diesen Steuern nachgesagten Vorteile, kommt er zu dem Ergebnis, daß alles was zu Gunsten der Ertragssteuern als Staatssteuern gesagt werden könne, sich für Württemberg auf den Vorzug sicherer Steuermerkmale beschränke. Aber gerade dieser Vorzug treffe bei der Gewerbesteuer nicht zu. Diese müsse ihrem Wesen nach immer auf Schätzungen beruhen, die nur mit Willkür und gefährlichem Eindringen in persönliche Verhältnisse verbunden seien, oder auf Fassionen, die man aber gerade durch die Realsteuern vermeiden wolle. Die Vorzüge des Realsteuersystems seien zwar für die Gemeinden zur Sicherung ihrer Steuerkräfte und Durchführung des Entgeltprinzips unbestreitbar. Für die Staatsfinanzen aber würden diese Vorteile derart zusammenschmelzen, daß sie sich fast ausschließlich auf die leichtere Einschätzung landwirtschaftlicher Erträge und städt. Gebäude beschränken würden. — Als Mängel der Ertragssteuern führt er an, sie müßten zu unerquicklichen Interessestreitigkeiten führen, da es ihrer Natur nach unmöglich sei, die verschiedenen Berufsklassen in Stadt und Land gleichmäßig zu belasten. Zum Beweise verweist er auf die Vorgänge des Jahres 1887, wo die Aenderung der Steuersätze zu einer itio in partes zwischen Landwirtschaft und Industrie geführt hätten. — Nach einer Untersuchung des Schuldenabzugsproblems im besonderen kommt er zu dem Ergebnis, daß auch bei den Ertragssteuern Schulden berücksichtigt werden könnten. Dies sei aber nur unter derartigen Voraussetzungen möglich, daß man auf Grund derselben den Boden der Ertragsbesteuerung bereits verlasse und zur Einkommensteuer gelange. Bei der Gewerbesteuer würde der jetzt von der Regierung vorgeschlagene Schuldenabzug zu weiteren Mißhelligkeiten führen: Hier habe die Praxis in stillschweigender Berücksichtigung der Schulden die Gewerbeerträge sehr niedrig eingeschätzt, so daß die nach den Klassentafeln gewonnenen Erträge Minimalbeträge seien. Ein Schuldenabzug würde daher neben der damit entstehenden Begünstigung einer Schuldenwirtschaft bei dem jetzigen Aufbau der Ertragssteuer die Gewerbetreibenden gegenüber den anderen Realsteuerbelasteten bevorzugen. Endlich sei die Ausscheidung der aus dem laufenden Geschäftsbetrieb stammenden Passiven — wie eine solche der Entwurf vorsehe — nur sehr schwer durchzuführen, und ferner bestehe die Gefahr eines mehrmaligen Schuldenabzugs bei den verschiedenen Ertragssteuern. — Ein Ausweg aus diesen Schwierigkeiten lasse sich nur durch Einführung einer allgemeinen Einkommensteuer als Staatssteuer gewinnen während die Ertragssteuern den Gemeinden zuzuweisen seien. Die Ertragssteuern seien ungerecht, weil bei ihnen auf die persönlichen Verhältnisse, wie große Familie, Krankheit usw. grundsätzlich keine Rücksicht genommen werden könne. Selbst so dringlichen Geboten wie dem einer gerechten Progression und der Freilassung ganz kleiner Einkünfte könne nur in höchst mangelhafter Weise entsprochen werden. Er geht sodann auf die Rolle der Ertragssteuern im Interessenkampf zwischen einzelnen Berufsklassen ein und hebt hervor, daß prinzipiell bei allen Arten von Ertragssteuern tunlichst gleiche Grundsätze zur Anwendung gebracht werden sollten. Die Natur der Dinge habe aber dahin geführt, daß bei dem Renten- und Arbeits-Einkommen die genauen, bei der Grundsteuer die mittleren Erträge somit ganz verschiedene Erträge erfaßt würden. Am schlimmsten stehe es bei dem: „unglücklichsten Geschöpf unter allen Ertragssteuern" der Gewerbe-

steuer. Hier sei man mangels leicht erkennbarer verläßlicher äußerer Merkmale nach Aufgabe des Systems einer Klassifizierung der Gewerbe nach Ortsgröße und Gewerbecharakter dahin gekommen, den Versuch zu machen, den gewerbl. Reinertrag ohne äußeren Anhalt direkt zu ermitteln und zwar mit Hilfe einer Fassion des Betriebskapitals und der Gehilfenzahl. Dann werde den Steuerbeamten die Aufgabe gestellt, herauszubringen, wieviel der einzelne Gewerbetreibende durch seine Arbeit verdiene und zu wie viel Prozent sich daneben sein Betriebskapital verzinse. Damit werde eine im Grunde unlösbare Aufgabe gestellt und die Folgen seien in der Praxis ein Vorgehen contra legem, indem man zunächst den ungefähren Ertrag des Geschäfts nach allgemeinem Anhalt schätze, dann den der Klassentafel entnommenen Arbeitsverdienst einsetze und den durch Subtraktion gewonnenen Rest als Kapitalrente betrachte.

Das Hauptübel sei, daß es sich bei diesen Steuern nicht um niedrige Beträge handle, vielmehr würden die direkten Steuern Württembergs zu den höchsten in ganz Deutschland zählen, da namentlich die Gemeindesteuern zu recht erheblichen Beträgen emporgestiegen seien.

II. Ein interessantes Beispiel für den Zwiespalt, den die immer mehr aufkommende individualistische Betrachtungsweise zur Folge hatte, bietet Schäffle, der zwar im Prinzip zur Personaleinkommensbesteuerung hinneigt, dem aber ein offener Bruch mit den seither bewährten Methoden sichtlich widerstrebt, was ihn zu einer mitunter widerspruchsvollen und inkonsequenten Stellungnahme nötigt. In seinem Buche: „Grundsätze der Steuerpolitik“ (1880) meint er, unter allen Umständen sei zu beachten, daß selbst ein so kleines, gut verwaltetes, seine Verhältnisse so klar überblickendes Land wie Württemberg Bedenken getragen habe, die Erwerbssteuer lediglich als Subjekteinkommensteuer unter Auflösung des ganzen Fangnetzes objektiver Einsteuerungsmaßstäbe zu gestalten. Er urteilt über die bestehenden Steuern, sie würden „ein alle einzelne Hauptarten ordentlicher Einkünfte umfassendes Steuersystem darstellen, welchem der große Vorzug genauer „objektiver“ Einsteuerung jeder Einkommenshauptquelle nicht abgestritten werden könne.“ Nach einer Betrachtung der bestehenden württ. Gewerbesteuerregelung, erklärt er eine endgültige Lösung dieses Steuerproblems könne hierin allerdings nicht erblickt werden. Das Gesetz versuche etwas nach der Natur der Erwerbseinkünfte unmögliches, nämlich die gesonderte Erfassung des Arbeitsverdienstes und des Kapitalertrages. Der Geschäftsgewinn sei aber weder Lohn noch Zins, sondern Folge des unscheidbaren Zusammenwirkens von Arbeit und Kapital im selbständigen Geschäftsbetrieb. Praktisch lasse sich jedoch dem Vorgehen der Württ. Regelung mehr Licht abgewinnen. Durch die zwei Klassentafeln sei ein sehr durchgebildeter Meßapparat mit objektiven Größenmerkmalen in Geltung geblieben. Dieser Apparat habe in der Anwendung keinerlei schreienden Mißstand erzeugt. Die ungebundene freie Einschätzung hätte wohl größere und gerechtere Klagen nach sich gezogen. — Bei der Frage der Weiterbildung des württ. Steuersystems geht er im allgemeinen davon aus, daß das Einkommen, bezw. Vermögen, das Maß der durchschnittlichen Leistungsfähigkeit bilde. Das fundierte Einkommen müsse höher als das unfundierte belastet werden. Die Gerechtigkeit verlange die Einführung einer progressiven Besteuerung. Der Erwerbsgewinn im Kleinbetrieb, dem handwerklichen und krämerhaften

Kleingeschäft nähere sich dem Lohnverdienst. Daher wäre eine Minderbelastung der untersten Lagen der gewerblichen Steuerkraft und auch eine solche der Mittelgeschäfte wohl begründet. Dagegen sei der Erwerbsgewinn der Großgeschäfte mit überwiegendem Umlaufkapital steuerkräftiger. Infolgedessen lasse sich ein etwas höherer Steuerfuß für die Gewerbesteuer des Handelsgroßkapitals wohl rechtfertigen. Als Ziel schwebt ihm vor, die Erfassung des wirklichen Einkommens in der laufenden Steuerperiode. Zu diesem Behufe sollen die alten Steuern, die den mittleren möglichen Ertrag der Objekte fassen, zu Einkommensteuerpartialen umgestaltet werden, welche die wirklichen reinen Personaleinkünfte des Subjektes aus den Ertragsquellen zu treffen hätten.

Den herrschenden Ertragssteuern wirft er vor, es fehle ihnen zum vollen Wesen der direkten Steuern, daß sie statt des wirklichen Ertrags der Steuerperiode einen mittleren, imaginären Ertrag träfen. Daher seien sie, solange sie nicht zu Partialen der allgemeinen Personaleinkommensteuer umgestaltet seien, dasjenige Steuerglied, welches in das ganze Steuersystem einen irrationalen Faktor brächten. Die Württ. Regelung, bei der von 166 Mill. nur 68 Millionen zum Steuerkapital kommen, zeige, daß ein zu rasches Sinkenlassen der Degression des Steuerfußes innerhalb der fixen Normalquote die Masse der Steuerkraft der verhältnismäßigen Einsteuerung entgegen lasse.

Zum Ueberwälzungsproblem übergehend bezeichnet er als eine der größten Schattenseiten der Ertragssteuern ihre Abwälzbarkeit und Amortisierbarkeit. Dieser Umstand führe infolge des Fehlens einer Gleichmäßigkeit der Belastung innerhalb der einzelnen Arten dieser Steuern zu immer neuen Kämpfen innerhalb der einzelnen Wirtschaftsgruppen.

Zur Reform der Gewerbesteuer im besondern bemerkt er, daß die Erwerbseinkünfte aus Handel, Gewerbe und Industrie an sich durchaus eine technisch eigenartige Einsteuerung verlangen. Es möge vielleicht gelingen, in einem kleinen Lande die Gewerbesteuer im allgemeinen Verfahren der Personaleinkommensteuer aufgehen zu lassen. In größeren Staaten werde dies aber nicht zweckmäßig sein. In England, wo die Gewerbesteuer zu einem besonderen Glied der allgemeinen Einkommensteuer gestaltet sei, werde mangels genauer Spezialkataster in großartigster Weise defraudiert. In den Kontinentalstaaten, wo man auch die kleinen Geschäftsgewinne zur Gewerbebesteuerung herbeiziehen müsse, sei es ganz unmöglich, eine Spezial-Einsteuerung zu unterlassen. Freilich biete die Gewerbebesteuerung, — anerkannt die Crux der Steuerpolitik —, ganz besondere Schwierigkeiten, die nun aber einmal in der Natur dieses Steuerobjekts lägen. Dieses weise als Hauptmerkmale schwere Erkennbarkeit, mannigfachste Entstehungsweise und Höhe auf. Für eine objektive Gewerbebesteuerung spreche insbesondere die äußere Unerkennbarkeit des gewerblichen Einkommens. Als Hauptzielpunkte einer Reform verlangte er: Sonderung der Gewerbeeinsteuerung nach Gruppen, Revision der Einschätzung nach kurzen Perioden, Aufstellung einer mehrstufigen Klassifikation nach Einträglichkeit jeder Erwerbsart und Betriebsweise, Gestaltung der Klassensätze des Tarifs zu bloßen Mittel-, bezw. Minimal-Sätzen, von welchen die Einsteuerungsorgane innerhalb eines gewissen Spielraums abweichen könnten, endlich Spaltung der Ge-

werbesteuer in eine fixe Gebühr und einen veränderlichen Zuschlag. Nur hilfsweise will er für die Einschätzung die Steuerpflichtigen durch Gewährung eines Steuerrabatts zur Büchervorlage veranlassen, sonst will er ein Eindringen in persönliche Verhältnisse vermeiden. Die Vielseitigkeit des von ihm verlangten Bemessungsapparates erklärt er für notwendig. Schäffle will einerseits die Maßstäbe zur Bemessung der Steuerlast auf dem Geschäftsgewinn schärfer objektiviert und teilbarer gestaltet wissen, andererseits die Beweglichkeit, Mannigfaltigkeit, Veränderlichkeit und Ungleichheit der Erwerbseinkünfte in höherem Maße berücksichtigen.

Hinsichtlich des Spezialproblems der Genossenschaften erklärt er steuerwirtschaftlich werde sich eine grundsätzliche Erwerbsfreiheit der genossenschaftlich erzielten Wirtschaftsvorteile nicht vertreten lassen. Der Staat sei in der Erwerbssteuer nicht an das Zutreffen des Erwerbs in privatwirtschaftlichem Sinne gebunden, vielmehr verpflichtet, die einzelnen Steuerkräfte im Verhältnis ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu treffen und durch die Besteuerung keine gesetzliche Erwerbsart zu benachteiligen.

III. Am konservativsten ist der von Schall [1]) auf Grund einer eingehenden Darstellung der geschichtlichen Ausgangspunkte, die zur Reform des Jahres 1873 führten, und unter eingehender Besprechung der Hauptprobleme der Realbesteuerung gemachte Vorschlag einer organischen Einbeziehung einer allgemeinen Einkommensteuer in das seitherige Ertragssteuersystem. Dagegen kommt er nach einer kritischen Untersuchung der badischen und preußischen Reformen und eines theoretischen Vergleichs der allgemeinen Vermögenssteuer mit den Ertragssteuern zu einer Ablehnung der ersteren.

Bei der Besprechung des bestehenden Systems weist er darauf hin, daß die fr. Zt. bei dessen Ausgestaltung geäußerten Bedenken, die Ertragskataster würden keinen Anhalt für die Verteilung der Steuerlast bieten und es werde daher alle 2 bis 3 Jahre der Streit um die Verteilung der Steuerlast erneut entbrennen, nicht zugetroffen seien und er bemerkt, daß die Ausgestaltung gerade der Gewerbesteuer auf objektiver Grundlage sich durchaus bewährt habe. — Das Ertragssteuersystem sei in seinen einzelnen Gliedern wohl durchgebildet, die Kataster seien auf objektiver Grundlage wohl begründet und noch für lange Jahre brauchbar. Auch sei sowohl bei der Gewerbesteuer, wie bei der Kapitalrentensteuer durch Freilassung der kleinsten Einkommen einzelnen Forderungen des Einkommensteuergedankens Rechnung getragen. Wenn er trotzdem einer Eingliederung der allgemeinen progressiven Einkommensteuer das Wort redet, so geht er von der praktischen Erwägung aus, daß sie eine Senkung der objektiven Ertragssteuern trotz des gesteigerten Staatsbedarfs ermöglichen werde, und daß damit die Härten und nicht zu beseitigenden Mängel der Ertragssteuern für die kleinen Einkommen verschwinden würden, indem die Einkommensteuer eine zutreffendere und umfassendere Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerobjekts durch die Möglichkeit einer Steuerbefreiung kleinster Einkommen und Gewährung des Schuldenabzuges einerseits durch Einführung einer Progression eine stärkere Heranziehung der größeren andererseits gestatten werde.

[1]) vergl. v. Schall: Beiträge zur Reform der direkten Steuern in Württemberg unter Berücksichtigung der Steuerreform in Preußen.

Einen Verzicht des Staats auf die Ertragssteuern und ihre Ueberlassung an die Kommunen, um dagegen die allgemeine Einkommensteuer durch eine staatl. allgemeine Vermögenssteuer zu ergänzen, bezeichnet er als einen gewaltigen Schritt nach rückwärts, wozu noch hinzutrete, daß die einzuführende allgemeine Vermögenssteuer den voraussichtlich ungedeckt bleibenden Teil des Bedarfs auch entfernt nicht aufzubringen vermöge. — Zum Beweis weist er darauf hin, daß in Preußen die Unvollständigkeit des dortigen früheren Ertragssteuersystems mit seinem Mangel einer Kapitalrentensteuer, sowie der Unhaltbarkeit der alten Gewerbesteuerverfassung mit ihrer Ueberbelastung gerade der kleinsten Betriebe und dem Widerstand gegen die Einführung einer Kapitalrentensteuer mit Notwendigkeit zu dem System der allgemeinen Einkommensteuer mit der allgemeinen Vermögenssteuer als Ergänzungssteuer habe führen müssen, da nur auf diesem Wege eine Heranziehung des Kapitalvermögens und eine Entlastung des Grundvermögens möglich gewesen sei. Da aber Württ. bereits eine Kapitalrentenbesteuerung aufweise, so habe es nicht die Möglichkeit, dieses Gebiet für die Besteuerung neu zu erschließen und die Sätze einer württ. allgemeinen Vermögenssteuer müßten schon aus diesem Grunde um einen entsprechenden Ertrag zu erbringen, die des preuß. Vorbildes weit übertreffen.

Gegen die Ertragssteuern werde generell eingewendet, es sei bei ihnen eine Aussonderung des Arbeitsertrags, die im Interesse einer ergänzenden Belastung nur des Besitzeinkommens verlangt werden müsse, nicht möglich, dem sei entgegenzuhalten, daß auch die allgemeine Vermögenssteuer mit ihrem einheitlichen Steuerfuß das aus dem Vermögen gewonnene Besitzeinkommen voll und ohne Unterscheidung des unmittelbar aus der Kapitalanwendung entspringenden und des darunter weiter begriffenen Arbeitsertrags treffe. Soviel aber stehe fest, daß die Vermögenssteuer zu einer Vorbelastung einzelner Klassen insbesondere der Landwirtschaft führe. — Abzulehnen sei endlich die Behauptung, der Grundsatz der Besteuerung nach dem Interesse eigne sich für die Staatssteuer nicht. Dieses Prinzip stelle vielmehr das notwendige Korrelat zu dem der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit dar, und zwar könne die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erst dann Platz greifen, wenn die nach dem Interesse zuvor erfolgt sei. Inkonsequent sei aber der Standpunkt, die Besteuerung nach dem Interesse beim Staat abzulehnen, sie aber bei den Gemeinden als richtig und angemessen zu betrachten, denn im Grunde handle es sich bei beiden Steuergläubigern nur um graduelle Unterschiede.

Wenn er zugibt, daß die Ertragssteuern die Verschuldung des Steuersubjekts nicht berücksichtigen könnten, so erklärt er es für durchaus einseitig, nur von der subjektiven Leistungsfähigkeit auszugehen und dabei die objektive völlig aus dem Auge zu verlieren, denn im Grunde sei diese doch ebenso wichtig, weil von ihrer Berücksichtigung die Verhältnismäßigkeit der Besteuerung der verschiedenen Erwerbsklassen abhänge.

Endlich aber hätten die Ertragssteuern gegenüber der allgemeinen Vermögenssteuer den entscheidenden Vorzug, die verschiedene Rentabilität der einzelnen Vermögensanlagen und Gattungen berücksichtigen zu können.

III. Kapitel
Die Steuerreform des 1903[1]).

§ 11

Der Regierungsentwurf und der Inhalt der Denkschrift.[2])

Bis zum Jahre 1899 war in den Verhandlungen der beiden Kammern der Reformplan soweit gediehen, daß die Regierungsentwürfe betr. die Kapitalsteuern die Abänderung des Gesetzes über die Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer und betr. die Wandergewerbesteuer mit einigen Aenderungen angenommen wurden. Die hauptsächlichste dieser Umänderungen war die Beibehaltung des seitherigen Gewerbekatasters mit einem summarischen Abstrich der unter Ausgleich der verschiedenen oben bereits gezeigten Anregungen schließlich auf eine nach der Höhe des Steuerkapitals gestaffelte Abstufung von 60, 50, und 40 Prozent hinauskam.

Dagegen ergaben sich bei der Beratung des Einkommensteuergesetzentwurfs bei der Frage des Tarifs und der Mitwirkung der ersten Kammer bei der Festsetzung des Steuersatzes so große Unstimmigkeiten zwischen den beiden Kammern, daß die Verhandlungen als aussichtslos abgebrochen werden mußten, was ein Scheitern der ganzen Reform zur Folge hatte.

Doch hatte der Wandergewerbeentwurf mit unwesentlichen Aenderungen die Zustimmung beider Kammern gefunden. Nach dem Scheitern des Reformwerks im Januar 1889 bestand allgemeine Uebereinstimmung darüber, daß die vom Wandergewerbesteuerentwurf beabsichtigte Neuregelung trotz des Falls der übrigen Gesetzesvorlagen durchgeführt werden könne. Die Regierung legte demgemäß im April 1899 den Ständen von neuem den Entwurf eines Gesetzes betr. die Wandergewerbesteuer vor und unterm 15. Dez. 1899 wurde dieser Entwurf zum Gesetz erhoben.

Die Gesetzentwürfe über die Wiederaufnahme der Steuerreform waren von einer Denkschrift v. 30. April 01[3]) begleitet, die von neuem als Ziele des Reformplanes der Regierung die Einführung einer allgemeinen Personaleinkommensteuer mit Existenzminimum und progressivem Steuertarif und sodann eine Aenderung des bestehenden Ertragssteuersystems bezeichnete. Dieses letztere sollte zur Vorbelastung des fundierten Einkommens dienen und mit ermäßigten Sätzen etwaige Lücken und Mängel der zur Hauptsteuer erhobenen allgemeinen Einkommensteuer ergänzen und ausgleichen.

Der innerhalb der Volksvertretung und im politischen Leben des Landes stark betonte Gedanke, zur Ergänzung der Einkommensbesteuerung schon jetzt eine Vermögenssteuer einzuführen und die Ertragssteuern den Gemeinden zu überlassen, wurde von der Regierung als im Augenblick noch nicht opportun bezeichnet, schon weil man bei Uebernahme des preußischen Vorbildes in Württ. zu weit höheren Sätzen greifen müsse als dies in Preußen, das einen viel geringeren Teil des Staatsbedarfs durch direkte Steuern decke, der Fall sei. Gegen eine hohe Vermögenssteuer seien aber bei den gegebenen württ. Verhältnissen, dem Mangel größerer Einkommen und dem Vorherrschen des landwirtschaftlichen Kleinbetriebs die stärksten Bedenken zu erheben. Sodann wurde auf die Schwierigkeit

---

[1]) vergl. Pistorius: Die Württ. Steuerreform v. 1903/05 Finanzarchiv 104.
[2]) vergl. Denkschrift betr. die Wiederaufnahme der Reform der direkten Steuern vom 30. 4. 1901 Beil. Bd. 2 Nr. 46.
[3]) s. Beil. 46 der Drucksachen d. Ka. der Abg., ausgegeben am 18. Mai 01.

der gleichzeitigen Einführung von zwei neuen Steuern hingewiesen und vom Standpunkt einer vorsichtigen Steuer- und Finanzpolitik aus bemerkt, es empfehle sich die vollständige Abschaffung der Ertragssteuern und der Uebergang zur Vermögenssteuer, oder eine vermögenssteuerartige Umbildung der Ertragssteuern jedenfalls solange nicht, als nicht über die speziellen Wirkungen der allgemeinen Einkommensteuer Erfahrungen vorliegen und als nicht bekannt sei, auf welchen Ertrag man bei derselben rechnen könne. Die Denkschrift hebt zwar noch einmal die Hauptmängel des seitherigen ausschließlichen Ertragssteuersystems hervor: den mangelnden Schuldenabzug, die als ungerecht empfundene Lastenverteilung und die notwendige Fortbildung des Gemeindesteuerrechts, tritt aber wiederholt für dessen Beibehaltung auch weiterhin ein. Von besonderer Bedeutung war nun die Frage, welche Aenderungen an den als Ergänzungssteuern beizubehaltenden Ertragssteuern vorzunehmen wären.

Die neue Vorlage entsprach in der Hauptsache den früheren Entwürfen unter Einbeziehung der ständischen Beschlüsse. Neuerungen bei der Gewerbesteuer waren die Heranziehung der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, sowie der bisher mit ihrem Gesamtertrag der Kapitalsteuer unterliegenden Privateisenbahnen, die Verlegung des Termins der jährlichen Katasterberichtigung auf den Anfang des Kalenderjahrs, endlich die Bestimmung, daß die Zinsen und sonstigen Erträgnisse aus den zum gewerblichen Betriebskapital gehörigen Forderungen von Wertpapieren nicht mehr der Kapitalsteuer unterliegen, sondern als Erträgnisse des Gewerbebetriebs besteuert werden sollten. Wichtiger war die Frage der Anpassung des Gewerbekatasters und der Ertragskataster überhaupt, an die allgemeine Einkommensteuer. Uebereinstimmung herrschte darüber, daß die Beibehaltung der Ertragssteuern im wesentlichen dazu erfolge, um das auf Vermögen beruhende Einkommen einer besonderen Belastung zu unterwerfen. Unter diesem Gesichtspunkt konnte das Grund- und Gebäudekataster unverändert bleiben. Anders das Gewerbekataster: Gegen den früheren Vorschlag der Regierung, den Arbeitsverdienst aus der Gewerbesteuer auszuscheiden, und für das Betriebskapital einen einheitlichen Ertragsprozentsatz festzusetzen, hatten die Stände so erhebliche Bedenken geltend gemacht, daß die Regierung ihr früheres Projekt fallen ließ. Nach wie vor aber wurde die Notwendigkeit einer Reduktion des Gewerbesteuerkapitals zur Aufrechterhaltung der Gleichwertigkeit unter den Realsteuerkatastern im Sinne gleicher steuerlicher Leistungsfähigkeiten betont. Die Denkschrift führt aus, diese Leistungsfähigkeit zeige sich nicht nur in der Ertragsgröße, sondern auch im Grade der Fundierung. In den alten Katastern sei sowohl die Leistungsfähigkeit, die in der Größe des Ertrags zu tage trete, als auch diejenige, die in dem verschiedenen Grade der Fundierung liege, zum Ausdruck gekommen. Die Gleichwertigkeit der Kataster werde durch die Einführung der nur auf die Höhe der Erträge abstellenden Einkommensteuer gestört. Sie werde wieder hergestellt, wenn die Ertragssteuern ausschließlich und gleichmäßig auf den Grad der Fundierung abgestellt würden. Aus diesem Gesichtspunkte scheine eine Belassung des Gewerbekatasters wie bisher untunlich und ein Abstrich an dem auf den persönlichen Arbeitsverdienst entfallenden Teil des Steuerkapitals begründet. Da bei Einkommen aus Gewerbebetrieben nicht mit Sicherheit ermittelt werden könne, was auf den persönlichen Arbeitsverdienst und was auf die Betriebskapitalrente entfalle, so empfehle sich ein der Höhe des Steuerkapitals entsprechend abgestufter Abstrich. Dieser Abstrich solle betragen:

60 %	bei einem Steuerkapital	bis zu		1 000	Mk.
50 %	„ „ „	von 1 001	bis	5 000	Mk.
40 %	„ „ „	von 5 001	bis	10 000	Mk.
30 %	„ „ „	von 10 001	bis	30 000	Mk.
20 %	„ „ „	von über		30 000	Mk.

Diese Regelung entspreche bis zu einem Steuerkapital von 5000 Mk. den seinerzeitigen ständischen Beschlüssen. Die weitere Abstufung der Abstriche wurde damit begründet, den Bedürfnissen der mittleren und Großbetriebe Rechnung zu tragen. Je größer der Betrieb sei, desto mehr pflege der Anteil des persönlichen Arbeitsverdienstes am Gesamtertrag gegenüber dem Anteil des Kapitals zurückzutreten. Die Maßregel bezwecke eine Befreiung des unfundierten persönlichen Arbeitsverdienstes von der Belastung durch die Gewerbesteuer, um grundsätzlich nur den fundierten Ertrag derselben zu unterstellen. Neben den Abstrichen am Gewerbekataster waren wegen des Rückgangs der landwirtschaftlichen Reinerträge auch wieder Abstriche am Grundkataster mit 20 % für die Feldgrundstücke und die Weinberge vorgesehen.

Die durch die Abstriche erzielte zahlenmäßige Wirkung auf das Gesamtkataster der einzelnen Ertragssteuern wäre folgende gewesen:

Stand der Kataster:	seither:	künftig:
Grundkataster	94 Mill.	82,3 Mill.
Gebäudekataster	75 Mill.	75,6 Mill.
Gewerbekataster	100 Mill.	62 Mill.

Da die Ertragssteuern ein Gesamtaufbringen von 7,3 Millionen zu erbringen hätten, so hätte sich ein einheitlicher Steuersatz von 2,2 Prozent ergeben. Der Ertragssteuersatz hätte damit eine Ermäßigung um 1,7 Proz. (von 3,9 Prozent auf 2,2 Prozent) erfahren.

Die Wirkungen der Reform nach den Entwürfen der Regierung und den Beschlüssen der Steuerkommission der Ka. d. Abg. stellte eine auf Wunsch der Steuer-Kommission dem Landtag von der Regierung unterm 13. Juni 1902 mitgeteilte Uebersicht[1]) dar.

Dieser zufolge hätten die Ertragssteuern von dem Steuerbedarf von rund 18,25 Millionen nach dem Reg.-Entwurf 40 Proz. = 7,3 Mill., nach den Beschlüssen der Kommission nur 35,6 Prozent = 6,5 Mill. aufzubringen. Die Ertragskataster würden nach dem ersteren sich auf 350,63 Millionen, davon 72,68 Mill. auf das Gewerbekataster entfallend, dagegen nach den letzteren auf 345,51 Millionen davon das Gewerbekataster mit 72,68 Millionen, beziffern. Zur Aufbringung aus diesen Beträgen wäre ein Steuersatz von 2,1 Prozent bezw. 1,9 Proz. erforderlich. Damit würde sich der seitherige Steuersatz von 3,9 Proz. für die Gewerbesteuer um 1,8 Prozent bezw. 2 Proz. ermäßigen. Bei der Kommunalbesteuerung würde die Vorlage eine Erleichterung der Belastung der gewerblichen Einkommen bis 10 000 Mk. bedeuten, wogegen sich bei den größeren gewerblichen Einkommen eine Mehrbelastung ergebe. Diese steige nach der Regierungsvorlage von Mk. 25.54 bei 15 000 Mk. Ertrag auf Mk. 2 980.32 bei 500 000 Mk. Ertrag, dagegen nach den Kommissionsbeschlüssen von 28,25 Mk. bei 15 000 Mk. auf 6 595.90 Mk. bei 500 000 Mk. an.

Zusammenfassend wird bemerkt, daß Staats- und Gemeindesteuern zusammengenommen durch die Reform bei den Gewerbetreibenden nur die mit Betriebskapital arbeitenden kleineren Betriebe entlastet würden, wäh-

[1]) vergl. Beil. Nr. 164 der Druckf. der K. d. Abgeordneten 1902.

rend die anderen eine, wenn auch mäßige Mehrbelastung zu erleiden hätten. Die Kommissionsbeschlüsse hätten außerdem gegenüber den Regierungsvorschlägen eine beträchtliche Mehrbelastung der Großgewerbebetriebe zur Folge. Bei Berücksichtigung der beschlossenen Abzüge, würde sich das steuerpflichtige Gewerbekataster in nachfolgender Schichtung ergeben:

Beträge	Steuerkapital:	steuerbar:	steuerpfl. Kataster:
unter 1 000 Mk.	19,343 Mill.	60 %	7,737 Mill.
„ 5 000 Mk.	20,064 Mill.	50 %	10,032 Mill.
„ 10 000 Mk.	10,603 Mill.	40 %	6,362 Mill.
„ 30 000 Mk.	18,386 Mill.	30 %	12,870 Mill.
über 30 000 Mk.	44,604 Mill.	20 %	35,683 Mill.
	113 000 Mill.		72,684 Mill.

§ 12

Der Entwurf im Landtag.

Wenn wir einen Blick auf die hauptsächlich in den Verhandlungen im Plenum der zweiten Kammer umstrittenen Punkte werfen,[1]) so ist festzustellen, daß die Opposition in erster Linie eine gänzliche Beseitigung der Ertragssteuern als Staatssteuern im allgemeinen, des „Flick- und Machwerks" der Gewerbesteuer — um mit den Abgeordneten Haußmann und Schickhardt zu reden — im besonderen erstrebte. Die Vertreter dieser Bestrebungen standen völlig unter dem Dogma der Vorzüglichkeit der Personalsteuern. Im Kampfe gegen die Gewerbebesteuerung berufen sie sich insbesondere auf die Worte der Denkschrift von 1895, welche dieselbe als eine „partielle Einkommensteuer" bezeichnet hatte, und sie verlangen an Stelle der Ertragssteuern eine Vermögenssteuer als logische Ergänzung der Einkommensteuer. Auch die vorgeschlagenen summarischen Abstriche am Gewerbekataster konnten sie nicht befriedigen. Vor allem der Abgeordnete Keil wies darauf hin, daß mit diesen Abstrichen in unberechtigter Weise der eine Steuerpflichtige erleichtert würde, der gar keinen Anspruch darauf habe, während auf einem andern, der Erleichterung verdiene, die unverhältnismäßig schwerere Last sitzen bleibe. Man prophezeite, durch den schrittweisen Fortgang der Reform, die ja doch in der Vermögenssteuer ende, werde eine ständige Beunruhigung in die Bevölkerung getragen. Die Gewerbesteuer widerspreche durchaus dem neuen Steuersystem mit seiner Grundlage der Selbstfatierung, da sie auf der Schätzungsgrundlage aufgebaut sei. Die Methode der Einschätzung wurde scharf angegriffen, da sie angeblich von jedem Kameralamt verschieden gehandhabt werde. Das Schätzungsverfahren sei durchaus geheim, man wisse nicht nach welchen Grundsätzen operiert werde, und nur die wenigsten Gewerbetreibenden wüßten, wie sich ihr Steuerkapital zusammensetze.

Dem gegenüber wurde von der Gegenseite anerkannt, daß die Anpassung der Gewerbesteuer an die Einkommensteuer wohl den schwierigsten Punkt der ganzen Steuerreform darstelle, aber darauf hingewiesen, daß einer der Hauptvorteile der Gewerbesteuer — die dem Staat auf billige Weise konstante Erträge erbringe, — darin liege, daß sie nach äußeren Anhaltspunkten den durchschnittlichen Reinertrag ermittle. Auf diese Weise sei die Gewerbesteuer auch für den Steuerpflichtigen eine in Wirklichkeit bequeme Steuer. Die Grundsätze, die zur Feststellung des persönlichen

[1]) vergl. Prot. Bd. IV. d. Verhandlungen d. K. d. Abg. 119./120. Sitzung S. 2585 ff.

Arbeitsverdienstes angewandt würden, seien gewisse, normative, aus der Erfahrung gewonnene Durchschnittssätze. Auch seien die Einschätzungsbehörden für ihre Aufgaben nicht ohne Direktiven. Dies ersehe man aus dem § 13 der Vollzugsverfügung, der anordnet, daß bei der Ertragsbemessung des einzelnen Gewerbes auch auf die Lage, die Marktverhältnisse, die Art des Geschäfts wie des Betriebs seine gewerbliche Einrichtung, seinen Saisoncharakter endlich auf das Verhältnis des stehenden zum umlaufenden Kapital und die Umlaufgeschwindigkeit des angelegten Kapitals Rücksicht genommen werde.

Zur Frage des sofortigen Uebergangs zur Vermögensbesteuerung wurde darauf hingewiesen, daß man noch nicht wisse, wie die Einkommensteuer sich auswirken werde. Daher dürfe man bei den mit der Personalveranlagung verbundenen Gefahren diesen Uebergang nur schrittweise wagen. Interessant und bedeutsam ist auch die aufgeworfene Fragestellung, ob neben einer progressiven Einkommensteuer auch eine progressive Vermögensteuer eine Berechtigung aufweise und der Hinweis, daß eine Einführung der Vermögensteuer das Problem der gerechten Lastenverteilung zwischen Landwirtschaft und Gewerbe wieder akut werden lasse.

Dem Drängen der Opposition gegenüber konnte der Abgeordnete Gröber feststellen, daß niemand vorerst sagen könne, wie die gewünschte Vermögenssteuer aussehen solle, und er verwies in diesem Zusammenhang auf die Ausführungen Wagners, der sich dahin aussprach, man solle in Württemberg nach den besonderen Verhältnissen des Landes sich ernstlich die Frage überlegen, ob die Ergänzung in einer neuen Vermögenssteuer oder vielmehr in einer Anpassung der Ertragssteuer an die Einkommensteuer zu suchen sei.

Eine Zusammenfassung des Ergebnisses dieser Debatte gibt der Berichterstatter der ersten K. Geheimrat Dr. v. Schall in seinen Ausführungen vor dieser Kammer. Danach hatte sich die Debatte — wie oben ausgeführt — insbes. um die Frage: Vermögenssteuer oder Beibehaltung des Ertragssteuersystems gedreht. Nur von einem der Redner, Haußmann-Balingen wurde der sofortige Uebergang zur Vermögenssteuer gewünscht. Dagegen wurde von der Mehrzahl der Redner gegen die Vermögenssteuer geltend gemacht, daß auch diese Steuer, die nicht berücksichtige, ob das Vermögen in der Stadt oder auf dem Lande, in landwirtschaftlichen oder gewerblichen Betrieben angelegt sei, auch seine Rentabilität nicht in Betracht ziehe, ungleich und ungerecht wirken könne. Unter Hinweis auf die Klagen der preuß. Landwirte über die dorten eingeführte, eine Prägravation der Landwirtschaft darstellende Vermögenssteuer und auf die Ausführungen von Wagner [1]), Neumann [2]), die nach Besprechung der schlechten Erfahrungen der Schweiz und Nordamerikas mit dieser Steuer mindestens einer vorläufigen Beibehaltung des württ. Ertragssteuersystems das Wort reden würden, wandten sich insbes. die Abgeordneten von Ow, Gröber und Rembold gegen die Zweckmäßigkeit einer sofortigen Verwendung der Vermögenssteuer als Zusatzbesteuerung des Besitzeinkommens.

Von Schall erwähnt sodann die Ablehnung des von dem Berichterstatter der zweiten Kammer Schickhardt eingebrachten Antrags, in Anlehnung an die ursprüngliche Regierungsvorlage die Gewerbesteuer von einer Besteuerung des vollen gewerblichen Reinertrags in eine solche

---

[1]) Wagner: in Schönbergs Handbuch 4. Aufl. 1897 S. 443 und Finanzwissensch. 4. Teil S. 203 ff.

[2]) Neumann: die persönl. Steuern usw. 1896 S. 105/10.

des gewerbl. Betriebskapitals umzuwandeln. Zur Begründung dieses Projekts hatte er ausgeführt, daß mit der Höhe der Gewerbekapitalien zwar nicht immer die Rente, aber doch die steuerliche Leistungsfähigkeit der Betriebskapitalien steige. Gegen die frühere Regierungsvorlage wich sein Vorschlag insofern ab, als er eine Progression und Sonderbelastung der großen Warenhäuser vorgesehen hatte. Der jetzige Vorschlag der Regierung, in das Gewerbekataster den persönlichen Arbeitsverdienst aufzunehmen, um ihn dann später durch die vorgeschlagenen Pauschalabzüge wieder auszuscheiden, stellte nach ihm nur einen unangebrachten Umweg dar.

Der Staatsminister der Finanzen hatte gegen diesen Vorschlag und die anderen Angriffe gegen die bisherige Regelung betont, die Anpassung der Gewerbesteuer an die Einkommensteuer sei der schwierigste Punkt der ganzen Steuerreform, da der gewerbliche Reinertrag ein aus Kapitalrente und Arbeitsverdienst gemischtes Einkommen darstelle, das eine völlig zutreffende Ausscheidung der darunter begriffenen Kapitalrente nicht gestatte. Daher habe er es nicht bedauert, daß der Plan einer Betriebskapitalrentensteuer seinerzeit abgelehnt wurde. — Gegen die scharfe Kritik des bestehenden objektiven Einschätzungsverfahrens wurde vom Ministertisch betont, die Aufgaben der Einkommensteuer und der ergänzenden Gewerbesteuer seien durchaus verschiedene. Die letztere erfordere die Ermittlung des objektiven gewerblichen Reinertrags ohne Schuldenberücksichtigung so, wie er nach der Eigenart des Gewerbes und Betriebes durchschnittlich erzielt und nach den hierfür gegebenen äußeren Merkmalen geschätzt werden könne. Es treffe nicht zu, daß hierbei alles in die Willkür der Einschätzungsbehörden gestellt sei. Der Abzug der Schulden sei durch das Gesetz ausdrücklich verboten. Das Verlassen der Klassentafeln, die sich im Laufe der Zeit als unzureichende Hilfsmittel erwiesen hätten, verstoße nicht gegen das Gesetz, da sie ja nur als Anhaltspunkte hätten dienen sollen. Durch einen Erlaß der Katasterkommission von 1888 sei endlich den Einschätzungsbehörden aufgegeben, den Steuerpflichtigen, auf Wunsch nicht nur den Gesamtbetrag des Steuerkapitals, sondern auch das geschätzte Betriebskapital und den persönlichen Arbeitsverdienst bekannt zu geben.

Der Bericht bemerkt zu den in der zweiten Kammer geäußerten Bemängelungen an der bisherigen Art der Einschätzung, es sei zuzugeben, daß von den Einschätzungskommissionen immer pflichtgetreu und gewissenhaft verfahren werde, und daß die Schätzungsergebnisse, was die Ermittlung des im Wechsel günstiger und ungünstiger Konjunkturen durchschnittlich erzielbaren Gesamtreinertrags betreffe, nicht angefochten werden könnten. Er betonte die Schwierigkeit einer Zerlegung des gewerblichen Einkommens in Kapitalrente und Arbeitsverdienst. Die Eingabe des zweiten Württ. Handeskammertages habe sogar die Trennung ein „volkswirtschaftliches Unding“ genannt. — Der Berichterstatter für seine Person sprach sich dahin aus: Gewiß sei eine genaue ziffermäßige Aufspaltung des gewerblichen Reinertrags in die Bestandteile, aus denen er sich begrifflich zusammensetze, nicht möglich. Eine solche Zerlegung sei aber auch nicht notwendig, da das gewerbliche Einkommen stets „Besitzeinkommen“ sei. Es stelle im Gegensatz zu dem völlig „reinen“ Einkommen des gewerblichen Arbeiters stets fundiertes Einkommen dar. Aus dieser seiner Natur heraus rechtfertige sich seine Zusatzbesteuerung und sei auch eine Umwandlung in eine Betriebskapitalsteuer abzulehnen. Wenn man es aber als „gemischtes“ Besitzeinkommen gegenüber dem „reinen“ Besitzeinkommen schonen wolle, so solle man die Wege beschreiten, die

das preuß. Gesetz vom 24. Juni 1891 und das Elsaß-Lothringische Gesetz vom 8. Juni 1896 mit der Befreiung des Kleingewerbes bezw. einer Steuerdegression vorgezeichnet hätten. Z. Zt. sei aber eine derartige Aenderung nicht opportun, solange das Ergebnis der neuen Einkommenbesteuerung noch nicht feststehe.

Hinsichtlich der Frage des Schuldenabzuges stellte sich die Kommission der ersten Kammer auf den Standpunkt, daß ein solcher z. Zt. nicht gestattet sei. Ein solcher sei auch de lege ferenda nicht einzuräumen. Jedenfalls könne ein Schuldenabzug auf die Gewerbesteuer nicht beschränkt bleiben und müßte vielmehr auf die anderen Ertragssteuern ausgedehnt werden. In diesem Umfange sei er unvereinbar mit dem Wesen der Ertragssteuern, für die ihrem Begriffe nach der objektive, gleichviel ob mit eigenem oder fremdem Kapital erzielte Ertrag maßgebend sein müsse.

Am Schlusse seines Berichtes stellte von Schall die steuerbaren Gewerbekapitale, die sich auf Grund der früheren Beschlüsse der Ständeversammlung und auf Grund des neuen Entwurfs ergeben würden, einander gegenüber und kommt zu dem Ergebnis, daß die weiterhin regierungsseits vorgeschlagene Staffelung der Abzüge mit 30 Prozent bei 10 001 bis 30 000 Mk. und mit 20 Prozent bei einem Betrage von über Mk. 30 000 an Stelle des früher errechneten steuerbaren Gewerbekapitals von 61,925 Millionen ein solches von 72,684 Mill. ergeben würden.

Der Stand der Kataster würde sich nach diesen Vorschlägen folgendermaßen ergeben:

Grund- und Gefällkataster (Reinertrag)	77,30 Mill. Mk.
Gebäudekataster (3 % Rente)	77,06 Mill. Mk.
Gewerbekataster (Reinertrag)	72,68 Mill. Mk.
Kapital etc. Einkommen	118,47 Mill. Mk.
	345,51 Mill. Mk.

Er bemerkte noch, daß infolge der von der zweiten Kammer beschlossenen Abzüge sich der Anteil der Gewerbe am Gesamtkataster um 520 000 Mk. ermäßigen würde.

§ 13.

Die hauptsächlichsten Ergebnisse der Reform von 1903 für die gewerbliche Besteuerung.[1])

Abgesehen von den summarischen Abstrichen waren innerhalb des Ertragssteuersystems die Aenderungen bei der Gewerbesteuer am zahlreichsten. Vor allem ist die oben in § 11 erwähnte Erweiterung der objektiven Steuerpflicht zu bemerken. Ferner trat bei den auf einen möglichst raschen Umschlag des Betriebskapitals gerichteten Großhandelsunternehmungen wie z. B. den Warenhäusern, Großmagazinen usw. die Höhe der jährlichen Reineinnahme als weiteres Einschätzungsmerkmal hinzu, und war daher dieselbe bei diesen Gewerbetreibenden neben der Gehilfenzahl und dem Betriebskapital anzugeben.

Eine Einschränkung erfuhr die objektive Steuerpflicht bei den Genossenschaften, deren Betriebskapital die Höhe von 50 000 Mk. nicht erreichte. Im übrigen wurde bei ihnen das Gewerbekataster durch die Hälfte des nach den bestehenden Normen zu berechnenden Steuerkapitals

[1]) vergl. Pistorius: die württ. Steuerreform usw. a. a. O. III. Inhalt und Ergebnis der Reform: 2. die Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer.

gebildet. Hierbei kam bei den Kreditgenossenschaften der Betrag, der bei ihren Mitgliedern ausstehenden Darlehen als Betriebskapital nicht in Ansatz.

Zu Gunsten der Pfandbriefschulden der Hypothekenbanken und sonstigen Pfandbriefanstalten machte Art. 93 Ziff. 3 mit deren Anrechnung eine Ausnahme von dem Satze: Schulden dürfen nicht am Betriebskapital in Abzug gebracht werden. Für die staatssteuerfreien Gewerbe sind, soweit ihnen nicht auch Befreiung von den Gemeindesteuern zukommt, für die Gemeindebesteuerung bes. Kataster vorhanden. Die für die Staatssteuern angeordneten summarischen Abstriche gelten für die Gemeindebesteuerung nur im hälftigen Betrage und nur in denjenigen Gemeinden, die eine gemeindliche Einkommensteuer erheben. Die Warenhaussteuer wurde als obligatorische Steuer eingeführt. Ihre Feststellung erfolgte nach Maßgabe des Jahresumsatzes in der Regel in Form eines Zuschlages zu dem ordentlichen Steuerkapital, der mindestens 20 Prozent, höchstens 50 Proz. betragen durfte. Nach diesen Bestimmungen blieb die württ. Warenhaussteuer hinter der preuß. und bayerischen zurück.

IV. Kapitel.

Die Vorgänge der Jahre 1909 und 1914.

§ 14

Die Denkschrift der Regierung.

Die öffentlichen und politischen Erörterungen über die Steuerreform waren inzwischen nicht verstummt. Die Katastergesetze waren im Jahre 1903 befristet worden. Mit Rücksicht hierauf legte die Regierung dem Landtag im Jahre 1909 eine Denkschrift [1]) vor. Nach einem kurzen hist. Rückblick über die Entwicklung des württ. Steuerwesens bis zum Reform von 1903/05 bemerkt dieselbe, diese letztere habe gehalten, was sie versprochen habe. In erster Linie habe sie der Gerechtigkeit dienen wollen. Durch die Umbildung der Ertragssteuern und die Herbsetzung der Steuersätze bei denselben sollten nach dem Reformplan die Mängel und Härten dieser Steuerart auf ein erträgliches Maß zurückgeführt, durch die Einführung der allgemeinen, progressiven, ein Existenzminimum frei lassenden, und den Schuldenabzug gestattenden Einkommensteuer als Hauptsteuer sollte eine Entlastung der schwächeren und eine Verschiebung der Steuerlast von den weniger tragfähigeren Schultern auf die kräftigeren bewirkt werden. Dies sei alles gelungen. Dem gemäß habe das Ertragssteueraufkommen von 1905/06 nur 7,784 Millionen bezw. 7,768 Mill. Mk. betragen, und ferner habe der Ertragssteuersatz für 1905/06, wie auch für 1907/08 je 2 Prozent betragen, während er für 1909/10 eine leichte Steigerung auf 2,24 Prozent erfahren sollte.

Da der Steuersatz bei diesen Steuern vor 1905 3,9 Prozent betragen hatte, so brachte somit die Reform eine beträchtliche Ermäßigung derselben. — Neben der gerechteren Steuerverteilung habe die Reform in 2. Linie versucht, das württ. direkte Steuersystem beweglicher und elastischer zu gestalten, um dem Staat für die Zukunft im Hinblick auf den stark ansteigenden Bedarf wachsende Erträge zu sichern. Die Denkschrift macht hier wiederholt darauf aufmerksam, eigentlich könne bei der Ge-

[1]) vergl. Denkschrift vom 19. 3. 1909 betr. die Fortführung der Steuerreform in Württ. Beil. Bd. 105 der Württ. 2. Ka.

werbesteuer von einer Unbeweglichkeit nicht die Rede sein. Das Gewerbesteuerkataster werde nicht nur vierteljährlich durch Ab- und Zuschreibungen ergänzt, sondern auch alljährlich insofern revidiert, als bei der Jahresberichtigung diejenigen Gewerbe einer Neuschätzung unterworfen werden, bei denen eine nachhaltige Aenderung im Betriebe stattgefunden habe. Wenn die Durchführung dieser Bestimmungen früher zu wünschen übrig gelassen habe, da die Steuerpflichtigen solche nachhaltigen Veränderungen im Sinne von Betriebsverbesserungen und Ausdehnungen nur selten angezeigt hätten, so sei dies mit Einführung der allgemeinen Einkommensteuer anders geworden. Da die allgemeine Einkommensteuer eine jährliche Durchsicht der Verhältnisse des Gewerbebetriebs bedinge, so könnten den Aemtern die Aenderungen im Betrieb und in dessen Erträgnissen nicht mehr verborgen bleiben. Die Verwertung der Ergebnisse der alljährlichen Einkommensteuerveranlagung für die Gewerbesteuer liege jetzt so nahe, daß sich das Finanzministerium veranlaßt gesehen habe, seine ausführenden Organe vor einer all zu raschen Fruchtbarmachung dieser Ergebnisse für das Gewerbekataster zu warnen, unter Hinweis darauf, daß die Gewerbesteuer die Natur einer auf den mittleren durchschnittlichen Reinertrag gelegten Objektsteuer trage, und daher die zur Einkommensteuer fixierten gewerblichen Reinerträge erst nach Ablauf mehrerer Jahre und im Durchschnitt dieser Jahre zur Unterlage für das Gewerbekataster genommen werden dürften.

Hinsichtlich der mit der Nichtberücksichtigung der persönlichen Verhältnisse und des Schuldenabzugs zusammenhängenden Bemängelungen bemerkt die Denkschrift, diese hätten mit der Einführung der Einkommensteuer als Hauptsteuer für das Gebiet der Staatsbesteuerung wesentlich an Bedeutung verloren. Andererseits sei dieser Mangel nur ein relativer. Es gebe sogar eine Betrachtungsweise, der zufolge diese Nichtberücksichtigung als ein Vorzug erscheine. Zu dieser Auffassung komme man vom Standpunkt der Besteuerung nach dem Prinzip des Verhältnisses von Leistung und Gegenleistung. Die Richtigkeit desselben trete deutlich und häufig zu tage, sobald zwei steuerberechtigte Gemeinden oder Staaten in Konkurrenz treten. Hier könne nicht verstanden werden, daß in einer Gemeinde, in der sich Güter, Häuser, Gewerbliche Anlagen eines Steuerpflichtigen befänden, darum keine Besteuerungsmöglichkeit sein solle, weil bei Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des in einer anderen Gemeinde wohnenden Steuerpflichtigen schließlich sich kein steuerbares Einkommen für denselben berechne.

Die größere Beweglichkeit und Elastizität des neuen Steuersystems beweist die Denkschrift durch eine Gegenüberstellung des Steueraufkommens in den Jahren 1900/04 mit der Durchschnittssteigerung desselben um ca. 2,64 Prozent (bei der Gewerbesteuer ca. 3 Prozent) mit dem Aufkommen der Jahre 1905/07 mit einer durchschnittlichen Steigerung von ca. 5,42 Prozent (bei der Gewerbesteuer ca. 5 Prozent). Dagegen bemerkt die Denkschrift hinsichtlich des weiteren Zieles der Reform der Verbesserung des Verhältnisses zwischen dem Staats- und Gemeindesteuerwesen, daß dieses wie auch die Schaffung einer tragfähigeren und breiteren Grundlage für die Gemeindebesteuerung noch nicht als endgültig erreicht betrachtet werden könne. Auch die Reform von 1903 sei unter Anlehnung an die überkommenen Einrichtungen von der Anschauung ausgegangen, daß wie seither so weiterhin die drei Ertragssteuern das Rückgrat der Gemeindbesteuerung zu bilden hätten. Das Gemeindesteuerwesen sei zwar durch die Reform entschieden auf eine breitere Grundlage

gestellt. Es stehe aber nach wie vor in engem Zusammenhang mit dem Staatssteuerwesen. Dieser Zustand sei jedoch nicht nur hist. zu erklären, sondern erscheine auch in weitem Umfang durch die tatsächlichen Verhältnisse begründet und gerechtfertigt.

Bei der Frage der künftigen Fortbildung wird darauf hingewiesen, daß in der Kammer der Abgeordneten der Gedanke der baldmöglichsten Ersetzung der Ertragssteuern durch eine allgemeine Vermögenssteuer vorherrsche. und daß die Regierung sich der Einführung einer allgemeinen Vermögenssteuer nicht grundsätzlich ablehnend gegenüber verhalte.

Am Schlusse deutet die Denkschrift drei Wege als theoretisch möglich zur Fortbildung des direkten Steuersystems an. Sie weist allerdings zugleich darauf hin, daß ein genaueres Bild über die Wirkungen einer solchen Aenderung und die damit verbundene Verschiebung der Steuerlast sich nur an Hand von statistischen Untersuchungen und Probeerhebungen werden gewinnen lassen. Die angedeuteten drei Wege sind: Einmal Anlehnung an die preuß. Vermögenssteuer, aber nur bei den größeren Steuerpflichtigen unter Veranlagung auf Grund einer Fassion, für die übrigen auf Grund der bestehenden, teilweise umzubildenden Kataster; zum zweiten die Anlehnung an den badischen Vorgang, Einführung einer Vermögenssteuer durchweg auf Grund der bestehenden, teilweise zuvor zu ändernden Kataster, also durch Zusammenrechnung der für jeden Steuerpflichtigen ermittelten Katasterwerte; und endlich als dritter Weg, der aber sofort verworfen wird, ein System kombinierter Besteuerung des Einkommens und Vermögens innerhalb der Einkommensteuer.

§ 15

Der Bericht des Finanzausschusses.

Der Bericht[1]) führt durch den Hinweis, daß in Württemberg die Ertragssteuern ca. 33 Prozent, die Einkommensteuer ca. 67 Prozent des Gesamtaufkommens für den Staat erbringen, zuerst die Bedeutung der Ertragssteuern und ihr Verhältnis zur Einkommensteuer vor Augen. Die alten Steuern hätten also einen beträchtlichen Teil des Staatsaufwandes noch immer zu decken. Daher komme ihnen eine selbständige Bedeutung zu, die über die Aufgabe einer Vorausbelastung des fundierten Einkommens hinausginge. Durch die Steuerreform sei in erster Linie eine Verschiebung der Steuerlast von dem Lande nach der Stadt eingetreten. Beim Gewerbeeinkommen lasse sich feststellen, daß bei der staatlichen Besteuerung nur bei Einkommen von 1000 Mk., die sich aus 900 Mk. Arbeitseinkommen und 100 Mk. Betriebskapitalrente zusammensetzen, eine Entlastung um 1,05 Mk. eingetreten sei, sonst bestehe überall eine zum Teil sogar bei kleinen Einkommen recht beträchtliche Mehrbelastung. Während bei der Kommunalbesteuerung, — für sich allein betrachtet, — eine Entlastung bei Einkommen bis zu 50 000 Mk. eingetreten sei, wäre bei der Staats- und Kommunalbesteuerung zusammengenommen, eine Entlastung bis zur Höhe von 4 000 Mk. mit Ausnahme der Steuerstufe von 2 000 Mk., die eine Mehrbelastung von 5,22 Mk. und der Stufe von Mk. 4 000 bei nur persönl. Arbeitsverdienst, die eine Mehrbelastung von 1,68 Prozent aufweise, festzustellen.

---

[1]) vergl. Bericht des Finanzausschusses des 2. K. über die Denkschrift betr. die Fortführung der Steuerreform in Württ. (Beil. 370 in Beil. Bd. 106, Beil. 539 v. 7. 7. 1910.

Im einzelnen werden die bekannten alten Klagen über das Ertragssteuersystem wiederholt: Die innere Unausgeglichenheit zwischen den Ertragssteuern, der mangelnde Schuldenabzug und das Fehlen einer Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse; wenn auch zuzugeben sei, diese Mängel durch die Herabsetzung des Steuersatzes auf etwa 2 Prozent wesentlich an Bedeutung verloren hätten. In diesem Zusammenhang sei zu erwähnen, daß die Theorie den Grundsatz der Leistung nach Gegenleistung für die staatl. Besteuerung, der zu einer Ablehnung des Schuldenabzugs führe, heute großenteils verworfen habe.

Die „Objekt"-Steuer beruhe auf der Fiktion, daß ein Objekt, etwa das Gewerbe, die Steuer bezahle, während sie in Wirklichkeit von einer Person zu bezahlen sei. Der Schuldenabzug sei in einer Zeit ausgebildeter Kreditwirtschaft unumgänglich notwendig. Infolge seines Fehlens mache sich, da die belasteten Objekte verschieden verschuldet seien, jede Erhöhung des Steuerfußes in einer großen Unverhältnismäßigkeit des Steuerdruckes geltend.

Der Bericht hebt die tiefgehenden Differenzen über die Notwendigkeit einer Weiterführung der Reform zwischen den beiden Kammern hervor. Die Kammer der Abgeordneten sei für eine Fortführung der Reform, die der Standesherren dagegen. Die Regierung habe sich gegen die Einführung einer Vermögenssteuer nicht grundsätzlich ablehnend verhalten, sich aber völlig freie Hand über die Art und Weise der Weiterbildung der Ertragssteuern vorbehalten. In dem Anwachsen des Steuerbedarfs bei Staat und Gemeinde liege das entscheidende Moment für baldige Fortführung der Steuerreform. Uebereinstimmung bestehe allerseits nur darüber, daß eine Ergänzungsbesteuerung zum Zwecke der Vorbelastung des fundierten Einkommens unbedingt notwendig sei. Insbesondere die Gewerbesteuer in ihrer jetzigen Form sei ein Gebilde, das wenig zu befriedigen vermöge.

Nach grundsätzlicher Empfehlung der Einführung einer Vermögenssteuer wendet sich der Bericht der Frage der Weiterentwicklung der Ertragssteuern zu: Besonders vom Standpunkte der Gemeinden aus müsse eine Ausbildung und Umgestaltung derselben erfolgen, da sie den Gemeinden als Grundlagen für die Besteuerung zu dienen hätten. Zu ihrer geplanten Ueberführung in eine Vermögenssteuer wird bemerkt, daß der Vorschlag eine solche durch Kapitalisierung nach dem Ertrage zu gewinnen, die gleichen Schwierigkeiten, wie heute die Gewerbesteuer biete. Gefordert wird daher eine Besteuerung der Vermögen auf der Grundlage der Verkehrswerte unter Einführung einer Untergrenze.

Bei Besprechung der von der Denkschrift erwähnten Reformwege wird der Anschauung zugestimmt, daß das Gewerbekataster eine grundsätzliche Aenderung erfahren müsse, falls man die erste von der Denkschrift bezeichnete Möglichkeit der Einführung eines Vermögenssteuersystems beschreiten wolle, bei dem die Besteuerung sich zum Teil als Vermögenssteuer, zum Teil als Ertragssteuer zum Teil endlich als partielle Vermögensteuer darzustellen hätte. Der Berichterstatter verkennt nicht die Richtigkeit der Bemerkung, daß es nicht angehe, das Gewerbekataster auf das Betriebskapital zu beschränken, da andernfalls der erforderliche Ertrag nicht herauskommen würde. Aber er wendet sich gegen eine Heranziehung des Umsatzes zum Zwecke der Gewinnung eines Schlusses auf das Ausmaß der Fundierung. Er bestreitet, daß der Umsatz hiefür einen Anhaltspunkt bilden könne. Daher verwirft der Berichterstatter den ersten

von der Denkschrift vorgeschlagenen Weg als zu kompliziert. — Auch der dritte vorgeschlagene Weg der Einfügung der Vermögensteuer in die Einkommensteuer ist nach dem Berichterstatter ohne praktischen Wert.

Grundsätzlich kommt er für die Fortführung der Reform auf die Forderung, daß das bestehende Steuergleichgewicht aufrecht erhalten werden solle. Auch tritt er für eine Progression der Steuersätze ein.

Als Gegner einer Fortführung der Reform trat ein Redner der Volkspartei auf, der die Einführung einer Vermögensteuer zwar keineswegs ablehnte, aber daran festhielt, daß die Besserung der Steuerrechte der Gemeinden wichtiger sei, als die Vermögenssteuer für den Staat.

Hinsichtlich einiger Spezialprobleme ist zu bemerken, daß die Notwendigkeit des Schuldenabzugs von der Mehrzahl der Redner bejaht wurde. Man machte sie aber insbes. zu Gunsten der kleinen Landwirte geltend. — Von sozialdemokratischer Seite wurde eine stärkere Begünstigung der Genossenschaften verlangt mit der Begründung, die Konsumgenossenschaften dürfen nicht mit den Aktiengesellschaften auf dieselbe Stufe gestellt werden.

§ 16

Das Ergebnis der Verhandlungen in der Kammer.[1])

Von Bedeutung für die Frage der Gewerbebesteuerung ist die Feststellung des Staatsministeriums der Finanzen am Ende der Debatte, daß die Ertragssteuer, die nach den früheren Erörterungen im Abgeordneten-Hause als dem Tode geweiht betrachtet werden konnten, eine überraschende Lebenskraft bewiesen hätten. Dem war in der Tat so. Fast alle Redner gingen von dem Verhältnis der Staats- und Gemeindebesteuerung aus. Es wurde festgestellt, daß, obwohl die Mehrzahl der Gemeinden den gesetzlich gestatteten Höchstbetrag von 50 Prozent der Einheitspreise der Einkommensteuer erheben, das Bedürfnis bestehe, für dieselben weitere Steuerquellen zu erschließen. Dabei wurde von den Rednern der enge geschichtliche Zusammenhang zwischen staatl. und kommunaler Besteuerung nicht übersehen, und im Hinblick auf die Mißstände, die sich bei der gemeindlichen Steuer-Autonomie in Sachsen und Preußen ergeben hatten, zugegeben, daß die Ausbildung der kommunalen Sondergewerbebesteuerung sich dort nicht bewährt habe, vielmehr die enge Verbindung zwischen Staats- und Kommunal-Besteuerung vorzuziehen sei. Die Fortführung der Steuerreform hielt man nur im Hinblick auf die kommunalen Bedürfnisse für nötig, da die Ertragssteuern von den Gemeinden, insbesondere den kleinen und kleinsten zu stark angespannt würden. Es wurde berechnet, daß in einer solchen Gemeinde ein Steuerpflichtiger mit einem Steuerkataster von 6000 Mk. zunächst 240 Mk. Einkommensteuer für Staat und Gemeinde bezahle, und an Besitzsteuer für den Staat 120 Mk. Das schlimme sei, daß er nun in einer Gemeinde mit hohen Auslagen und wenig Steuerkräften nach dem seitherigen System unter Umständen 18 Prozent Besitzsteuer, d. h. 900 Prozent Zuschlag zu zahlen habe. Dies führe dahin, daß ein Mann ohne Besitz, der lediglich Einkommensteuer zu zahlen habe, 4 Prozent seines Einkommens entrichte, der Städter mit Grundbesitz 9 Prozent und der Landmann 25 Prozent. Auch das

[1]) vergl. Verhandlungen der Württ. 2. Kammer 1910 Prot. Bd. 90, 276. Sitzung vom 13. 7. 1910.

Finanzministerium mußte zugeben, daß es nicht angehe, den wachsenden Bedarf der Gemeinden lediglich auf die Ertragskataster umzulegen, da die unbeschränkte Erhebung der Realsteuern vielfach zu einer Ueberbelastung der Grundbesitzer und Gewerbetreibenden führe. Es zeige sich, daß die reinen Ertragssteuern für eine so starke Inanspruchnahme nicht geeignet seien. Interessant ist, daß bei der Frage der aus diesen Gründen stark befürworteten Vermögenssteuer sofort der Streit entbrannte, ob ihr eine Besteuerung des Verkehrswertes oder des Ertragswertes zugrunde gelegt werden solle. Gegen die letztere wurde angeführt, daß in der Verschiedenheit der Erträge, die gleiche Vermögen abwerfen, in erster Linie der verschiedene Grad der Sicherheit des Einkommens zum Ausdruck komme. Der Berichterstatter verwies auf die hessische Regelung als Vorbild, wo man sich dahin geeinigt hätte, für die Regel den gemeinen Wert zu Grunde zu legen.

Für den Uebergang zur Vermögenssteuer und eine Scheidung der Steuerpflichtigen in zwei Gruppen wurde vorgeschlagen: Die erste Gruppe mit einem Einkommen von 2 600 bis 3 000 Mk. Diese Gruppe sollte einer Vermögensbelastung nach preuß. Vorbild unterworfen werden und der Besteuerung der Verkehrswert zu Grunde gelegt werden. Für die zweite Gruppe sollte die Steuerveranlagung erfolgen auf Grund von Katastern, und zu diesem Zwecke sollte auch das Gewerbekataster in ein Vermögenskataster umgebildet werden. Es wurde betont, daß in diesem Falle das Gewerbekataster eine grundsätzliche Aenderung erfahren müsse, da es zwar ein Ertragskataster sein solle, aber bei der Gewerbebesteuerung sich seit Bestehen einer Einkommensteuer das Verfahren herausgebildet habe, nicht den durchschnittlichen Ertrag des Gewerbes, berechnet aus einer Reihe von Jahren zu Grunde zu legen, sondern die wirklichen Erträge der einzelnen Jahre, wie sie sich aus der Einkommensfassion ersehen ließen.

In der Debatte wurde von anderer Seite hervorgehoben, bei der Einführung der Einkommensteuer habe niemand an eine längere Beibehaltung der Ertragssteuern als staatliche Ergänzungssteuern denken wollen. Nun sei es so, daß man zwar eine Einkommensteuer habe, aber nebenbei sei eine Steuer aus dem Besitz in Höhe des vollen Drittels des Steuerbedarfs belassen worden. Man sei also nicht so weit gegangen, wie in Preußen, wo man volle 6 oder 7 Teile des Steuerbedarfs durch die Einkommensteuer decke und nur einen kleinen Teil durch die Vermögensteuer aufbringe. Die jetzige württ. Regelung gehe über die Aufgabe einer Vorbelastung des Besitzes weit hinaus. Sie sei eine ganz erhebliche Staatssteuer, die bei demjenigen, der sie bezahlen müsse, auch als Staatssteuer in hohem Grade ins Gewicht falle. Hinsichtlich ihrer Weiterentwicklung brachten verschiedene Redner zum Ausdruck, man könne die Ertragskataster, auch wenn eine Vermögensteuer zur Einziehung komme, nicht entbehren, da sie für die Gemeindeumlage nach wie vor die Grundlage zu bilden hätten. — Eine große Rolle unter den behaupteten Mängeln der Ertragssteuern spielte das Problem des Schuldenabzugs und die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse. Es wurde betont, daß gerade aus dem Bedürfnis nach dem Schuldenabzug sich zum guten Teil die ganze Reformbewegung entwickelt habe. Zwar wurde entgegengehalten, daß diese Fragen durch die Herabsetzung des Steuersatzes an Bedeutung verloren hätten, aber festgestellt, daß sie noch immer vorhanden seien. Der Berichterstatter bemerkte, ein Schuldenabzug sei bei der Gemeindebesteuerung nicht tunlich, da die Gemeindeeinrichtungen den verschuldeten

Objekten gerade so zu gute kämen, wie den schuldenfreien. Auch würde der alte Plan erneut vorgetragen, das Gewerbekataster einem reinen Betriebskapitalkataster näher zu bringen. Im übrigen würden die Mängel der Ertragskataster nur dann sich fühlbar machen, wenn diese Steuern hohe seien. Sie könnten dadurch gemildert werden, daß neben einer Vermögenssteuer noch Zuschläge zu den Ertragssteuern für den Staat erhoben würden. Durch diese Kombination von Vermögen- und Ertragssteuern könnten beide niedriger gehalten werden. Endlich würde sich dadurch in allen Gemeinden eine Verschiebung der Steuerlast auf die Schultern der leistungsfähigeren ergeben.

Grundsätzlich abgelehnt wurden die Ertragssteuern von dem Abgeordneten Keil, dem Redner der Sozialdemokratie, der eine völlige Ersetzung der Ertragssteuern durch eine Vermögensteuer befürwortete. Die früheren Klagen über die Gewerbeeinschätzung wurden erneut erhoben, und behauptet, die Steuerbehörden würden die Kataster derjenigen Firmen, die stabile oder geringe Einkommen aufweisen, ruhig in ihrem Bestande belassen, dagegen im Falle eines Steigens der Einkommen die Kataster sofort erhöhen, ohne auf den Charakter der Ertragssteuer Rücksicht zu nehmen. Dagegen wurde von der Mehrzahl für eine Beibehaltung der Kataster eingetreten, da diese im Falle einer korrekten Weiterführung eine nützliche und gerechte Ergänzungssteuer und eine brauchbare Unterlage für die Gemeindebesteuerung darstellen.

Die erste Kammer beriet am 15. Juli 1910 in einer Sitzung der Finanzkommission und am 16. Juli 1910 im Plenum über die Regierungsdenkschrift. Man faßte den Beschluß, von der Stellung bestimmter Anträge an die Regierung z. Zt. abzusehen und die weiteren, von der Regierung angekündigten Erhebungen abzuwarten. — Von der Finanzkommission war ausgesprochen worden, bei der derzeitigen Sachlage solle ein weiteres Vorgehen der staatl. Steuergesetzgebung zunächst an die bestehenden Ertragssteuern anknüpfen und diese sollen im Sinne der Einführung eines teilweisen Schuldenabzugs bei der Gewerbesteuer fortgebildet werden.

§ 17

Die Denkschrift vom 26. Januar 1914.

Diese Denkschrift führte in Ergänzung der Erörterungen der Denkschrift von 1909 und unter Mitteilung der Ergebnisse der inzwischen angestellten Erhebungen zur Frage der Beibehaltung und Reform der bestehenden Ertragssteuern aus, daß während bei der Grundsteuer und der Gebäudesteuer zu erheblichen Beanstandungen kein Anlaß gegeben, und sie kaum weiterer Verbesserungen fähig seien, man dies von der Gewerbesteuer schon deshalb nicht sagen könne, weil sie in ihrer dermaligen Gestalt, theoretisch gesehen, als ein wenig befriedigendes Gebilde erscheine. In Weiterführung dieses Gedankens wird davon ausgegangen, daß die Gewerbesteuer in ihrer im Jahre 1873 erhaltenen Gestalt eine den gesamten durchschnittlichen Reinertrag jedes Gewerbes erfassende Ertragssteuer dargestellt habe. Dieser Zustand habe durch die Reform von 1903/05 eine wesentliche Aenderung erfahren. Mit der Einführung der Einkommensteuer seien die Ertragssteuern zu Ergänzungssteuern umzugestalten gewesen. Die Grund- und Gebäudesteuer und die Kapitalsteuer hätten als Vermögensertragssteuern keine Aenderung erfahren müssen.

Das Gewerbekataster dagegen sei behufs Ausmerzung des persönlichen Arbeitsverdienstes zwar in seiner bisherigen Einrichtung beibehalten, aber summarischen Abstrichen zu unterwerfen.

Die Denkschrift betont, so anfechtbar das Gebilde der Gewerbesteuer auch theoretisch erscheinen möge, so lasse sich gegen ihr tatsächliches Endergebnis im Grunde genommen nur sehr wenig einwenden.

Für jeden Gewerbebetrieb werde zunächst unter Verwertung der Eink.-Steuer-Veranlagung der mittlere, in einer Reihe von Jahren durchschnittlich erzielbare Gesamtgewerbeertrag ermittelt. Die Anschließung der Einschätzung an die Ergebnisse der Einkommensteuer bedeute gegenüber der seitherigen Ermittlung auf Grund von rein äußeren Merkmalen einen Vorzug. Der Gesamtgewerbeertrag werde in Kapitalertrag und Arbeitsertrag zerlegt, und der letztere, der sogenannte persönliche Arbeitsverdienst einer Degression unterzogen. Auf diese Weise seien 1911 von einem Gesamtgewerbeertrag von 323,7 Millionen als steuerbar bleibender Ertrag nur 41 Prozent desselben, d. h. 133,4 Mill. verblieben. Das gekürzte Steuerkapital betrage in den 5 Steuerstufen in der ersten durchschnittlich 69, in der zweiten 1 049, in der dritten 3 930, in der vierten 9050 und in der fünften 51 806 Mk. Von den Steuerpflichtigen entfallen auf die unterste Stufe 88 Prozent; d. h. 88 Prozent aller Steuerpflichtigen würden infolge dieser Degression im Durchschnitt bei einem durchschnittlichen Reinertrag von 870 Mk. nur 0,17 Prozent Steuer aus demselben an den Staat abführen. Andererseits sei die Belastung der Großgewerbe eine ziemlich beträchtliche. Diese hätten durchschnittlich 1088 Mk. zu bezahlen, was einem durchschnittlichen Reinertrag von 65 900 Mk. entspreche, und 1,65 Prozent desselben darstelle, somit fast das 10 fache der Belastung der untersten Stufe. Diese fünfte Stufe umfasse 1596 Gewerbetreibende, die nur 1,02 Prozent aller Gewerbetreibenden seien. Sie würden somit 62 Prozent der Gesamtsteuer tragen, während auf die 88 Prozent aller Gewerbetreibenden ausmachenden Kleingewerbetreibenden nur etwas mehr als 7 Prozent der Gesamtsteuerleistung entfalle, und die restlichen 31 Prozent auf die mittleren Betriebe kommen, von denen die zweite Stufe (1001—5000 Mk.) eine durchschnittliche Belastung von 0,5 Prozent des Reinertrags, die dritte eine solche von 0,97 Prozent und die vierte von 1,3 Prozent desselben zu tragen hätten.

Zusammen mit der Einkommensteuer betrage die durchschnittliche Steuerleistung der Gewerbetreibenden der untersten Stufen, d. h. bis 5 999 Mk. Einkommen 1,32 Prozent desselben, dagegen bei den größeren Gewerbetreibenden 4,84 Prozent desselben. Daher werde für das Kleingewerbe eine weitere steuerliche Entlastung weder leicht zu begründen, noch zu beschaffen sein. Auch die Einführung eines Schuldenabzugs komme nicht in erster Linie den Kleingewerbetreibenden zu gute. Im übrigen dürfe bei einem Vergleich der Gesamtbelastung durch die Gewerbesteuern für Staat und Gemeinde der Objektcharakter, der dieser Steuer eigen sei, nicht übersehen werden, wenn er vielleicht auch weniger ausgeprägt als bei der Grund- und Gebäudesteuer sei. Dieser Charakter gebe bis zu einem gewissen Grade die Möglichkeit, die Gewerbesteuer als einen Bestandteil der Produktionskosten anzusehen, und in die Rentabilitätsberechnung einzustellen, ihn somit bei der Preisfestsetzung zu berücksichtigen. Ein gleiches wäre bei der Vermögensteuer nicht möglich. Im ganzen könne nach alledem die Gewerbesteuer, was ihre Brauchbarkeit anlange, ungescheut der Grund- und Gebäudesteuer zur Seite stehen. Der Schuldenabzug sei bei ihr nicht undurchführbar, stoße aber auf mannig-

fache Schwierigkeiten. Der Abzug der Hypothekenschulden an dem Gebäudekataster der Gewerbetreibenden würde ernstlichen Hindernissen nicht begegnen. Doch könne der Schuldenabzug kaum auf die Hypothekenschulden beschränkt bleiben. Andererseits wäre ein voller Schuldenabzug bedenklich. Grundsätzlich sei daran zu erinnern, daß das geliehene Kapital auf alle Fälle eine wirtschaftliche Macht bedeute, und daß häufig der Belastung eine von Fall zu Fall verschieden große und verschieden zu beurteilende Stärkung der wirtschaftlichen und steuerlichen Leistungsfähigkeit entspreche. Praktische Schwierigkeiten würden sich weiterhin aus dem Umstand ergeben, daß ein gewisser Schuldenabzug bei der Gewerbesteuer in Form der Berücksichtigung der laufenden Geschäftsschulden, d. h. der mit dem Geschäftsbetrieb unmittelbar zusammenhängenden Passivverbindlichkeiten stattfinde. Dazu komme, daß das Gewerbekataster Durchschnittserträge enthalte, während die Schulden rein wirkliche und individuelle Größen darstellen. — Endlich sei die Individualisierung der Gewerbesteuer bereits soweit vorgeschritten, daß eine Weiterentwicklung in dieser Richtung kaum mehr empfohlen werden könne. Auch eine Art Existenzminimum weise sie auf, indem Betriebskapitale unter 700 Mk. bei der Veranlagung außer Betracht gelassen würden. Trotz alledem wäre eine Reform dieser Steuer nicht ausgeschlossen, nur müsse sie die Grundgedanken der bestehenden Steuer festhalten und sich lediglich auf einen feineren Ausbau derselben beschränken. Da die Gewerbesteuer sich aus der engen Verbindung, in der sie von alters her zur Grund- und Gebäudesteuer gestanden sei, gewohnheitsrechtlich losgelöst habe, stehe nichts im Wege, sie in einem besonderen Gesetze neu zu ordnen.

Grundsätzlich hätte sie sich hierbei als Ergänzungssteuer für die Einkommensteuer auf die Erfassung des Ertrags aus dem gewerblichen Vermögen zu beschränken, wie dies durch die seitherige Gewerbesteuer bereits geschehe. Zur Erreichung dieses Zieles werde ein ähnlicher Weg, wie der seitherige, eingeschlagen werden müssen. Doch könne er immerhin vereinfacht und bezüglich der Abstriche verfeinert werden.

Für die Neugestaltung müßte nach wie vor der durchschnittliche mittlere Reinertrag unter Zuhilfenahme der Ergebnisse der Einkommensteuerveranlagung der vorausgegangenen Jahre ermittelt werden. Eine Zerlegung dieses Ertrags im früheren Sinne käme nicht mehr in Frage. Wohl aber wäre der persönliche Arbeitsverdienst aus dem Reinertrag auszumerzen. In diesem Problem lägen die praktischen Schwierigkeiten. Man könne den persönlichen Arbeitsverdienst wohl theoretisch bestimmen, dagegen nur schwer praktisch fixieren. Daher bleibe nichts anderes übrig, als in Anlehnung an das Verfahren von 1903 dieses Ziel durch summarische Abstriche zu erstreben. Daher werde eine Neustaffelung dieser Abzüge vorgeschlagen, die gegenüber dem früheren Verfahren die Vorteile größerer Uebersicht und planmäßiger Einheitlichkeit aufweisen müsse, indem insbesondere die früheren plötzlichen Sprünge vermieden werden sollten.

V. Kapitel.

Die Entwicklung bis zur Gewerbesteuer von 1922.

§ 18.

Die Bedeutung der Neuordnung des deutschen Finanzwesens für die Stellung der Gewerbesteuer im württ. Steuersystem.[1])

Wenn bis zur Neuregelung der deutschen Steuerverfassung im Jahre 1919 in Deutschland praktisch der Grundsatz gegolten hatte: die Zölle und Verbrauchssteuern und erforderlichenfalls Verkehrssteuern dem Reich, die direkten Steuern den Einzelstaaten und Gemeinden, für welche Regelung staatsrechtliche und steuertechnische, wie auch Zweckmäßigkeitsgründe gesprochen hatten, so ging durch die Reichsverfassung von 1919 und das Landessteuergesetz des Reiches vom 30. März 1920 die leitende Steuergewalt auf das Reich über. Danach kam den Einzelstaaten und Gemeinden nur noch eine untergeordnete und beschränkte Steuergewalt zu. Immerhin wurden vom Reich die Ertragssteuern vom Grundvermögen und Gewerbebetrieb nicht in Anspruch genommen, sondern durch das Landessteuergesetz ausdrücklich den Ländern und Gemeinden überlassen und zwar mit der Verpflichtung, sie zur Erhebung zu bringen. Diese Steuern können[2]) nach Merkmalen des Werts, des Ertrags, der Ertragsfähigkeit oder des Umfangs des Gewerbebetriebs veranlagt werden, sind also zwar Sachsteuern aber nicht Ertragssteuern im engeren Sinne des Wortes. Das Reich hat auch keine Obergrenze für die Belastung durch Ertragssteuern eingeführt, vielmehr die Einführung einer solchen und damit die Regelung des Zuschlagsrechts der Gemeinden in das Ermessen der Landesgesetzgebung gestellt.

Die Länder sind jedoch bei der Ausgestaltung der Ertragssteuern nicht mehr unbeschränkt, sondern an die Bestimmungen des Landessteuergesetzes gebunden. Der § 9 dieses Gesetzes schreibt ihnen vor, daß die Ertragssteuern nicht wie Einkommenssteuern ausgestaltet werden dürfen, die auf Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen abstellen. Demzufolge darf bei den Ertragssteuern weder ein sogenanntes Existenzminimum, noch eine Schonung der Schwächeren Platz greifen. Auch die Schuldzinsen dürfen nicht berücksichtigt werden, ebensowenig die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen und seine Leistungsfähigkeit. Dies entspricht dem Wesen der Ertragssteuer, die im Gegensatz zur Einkommensteuer nicht auf die Person, welcher der Ertrag des besteuerten Gegenstandes als Einkommensteil zufließt, abstellt.

Für die Steuerreform des Jahres 1922 war die Tatsache ausschlaggebend, daß im Verfolg der Staatsumwälzung die Bezirkssteuerämter, denen seither mit Zuziehung der Bezirksschätzungskommissionen die Veranlagung der Gewerbesteuer obgelegen hatte, ebenso das seitherige Steuerkollegium nach dem Reichsgesetz vom 10. September 1919 über die Reichsfinanzverwaltung als württ. Landessteuerbehörden zu bestehen aufgehört hatten. Nach dem Landessteuergesetz vom 26. September 1919 und gemäß § 19 AO. führen sie auf dem Gebiet der Landessteuern als

---

[1]) vergl. Pistorius: Das neue Reichsfinanzrecht im Jahrbuch des öffentlichen Rechts 1921

[2]) vgl. Landessteuergesetz §§ 7, 8

Reichsfinanzbehörden mit der Bezeichnung Finanzämter und Landesfinanzamt ihre Aufgabe weiter, nachdem auf Antrag der Württ. Staatsregierung der Reichsfinanzminister vom 1. Oktober 1919 an die Verwaltung der Landesabgaben auf diese Reichsbehörden übernommen hatte. Die oberste Leitung für die Landesverwaltung ist dem Württ. Finanzministerium verblieben. Die Flut der neuen Reichssteuergesetze, die aus Anlaß der Reichsfinanzreform auf die Aemter und Pflichtigen einstürmte, brachte das Gefüge der bisherigen württ. Kameralämter ins Wanken. Die Geschäftslage der Finanzämter gestaltete sich so ungünstig, daß die Fortführung der jährlichen Berichtigung der Gewerbesteuer ins Stocken geriet. Wenn nebenbei die Mängel des bisherigen Rechts stärker als vor dem Krieg hervortraten, so lag der Grund darin, daß die Schätzung nach äußeren Anhaltspunkten, die auf regelmäßige wirtschaftliche Verhältnisse und Zeiten, ruhige Entwicklung von Gewerbe, Handel und Industrie zugeschnitten war, sich nicht mehr mit der fortschreitenden Geldentwertung der schwankenden Wirtschaftslage und der sprunghaften Veränderung der Betriebe in der Nachkriegszeit vertrug.

Der Württ. Gesetzgeber erkannte rechtzeitig, daß der Anschluß an die Reichssteuergesetzgebung so einfach und zweckmäßig als möglich gestaltet werden müsse, wenn überhaupt die weitere Durchführung der Gewerbesteuerveranlagung durch die überlasteten Finanzämter ermöglicht werden sollte. Unter diesen Gedankengängen steht der Gesetzentwurf von 1922.

VI. Kapitel.

Das Gesetz vom 22. August 1922.

§ 19

Die Grundgedanken des Entwurfs und seine Behandlung im Landtag.

Der Entwurf [1]) stand zur Hauptsache unter dem Einfluß der Inflationswirkungen und suchte daher eine Neuordnung der Gewerbesteuer im Sinne einer Anpassung an die fortschreitende Geldentwertung durchzuführen. Auch die außerordentlich hohe Belastung durch die Gemeindeumlagen erklärte er als eine Folge des durch die Geldentwertung gestiegenen Bedarfs der Gemeinden. — Infolge der Schwankungen des Geldwertes wurde die bisherige Zugrundelegung des in einer Reihe von Jahren erzielbaren Reingewinnes unmöglich, und man vermochte auch denselben nach äußeren Merkmalen nicht mehr festzustellen. Dies hatte häufige Revisionen des Gewerbekatasters zur Folge, was, da die einzelnen Unternehmungen zu verschiedenen Zeiten veranlagt werden mußten, zu den gröbsten Ungleichheiten führte. Besonders erschwerend für die Veranlagung wurde die dreifache Steuererleichterung, die am Arbeitsverdienst, am Steuerkapital und schließlich am Steuersatz zu berechnen war. Eine Beibehaltung dieser umständlichen Berechnungen wurde für unmöglich erklärt. Es sollten in Zukunft nur noch einheitliche Abzüge und zwar am Geschäftsertrag stattfinden.

Als Ziele wurden eine Annäherung der Gewerbesteuer an die Regelung der anderen Länder und eine möglichste Ausgleichung der Steuer-

[1]) vergl. Begründung zu Entwurf eines Grund-Gebäude- und Gewerbesteuergesetzes der Württ. Reg. vom 8. 6. 1922. Beil. 796 des Beil. Bandes 3, 1921/22

belastung erstrebt. Dies suchte der Entwurf durch den Vorschlag, in engem Anschluß an die Einkommen- bezw. Körperschafts-Steuer den wirklich erzielten gewerblichen Reinertrag eines einzelnen Jahres, nämlich den des letzten Kalender- — oder Geschäftsjahres der Veranlagung zu Grunde zu legen, zu erreichen. — Theoretisch schien sich die Gewerbesteuer damit einer Art Einkommensteuer zu nähern. Sie sollte aber eine Objektsteuer bleiben und um gegen die §§ 8 und 9 des LStG. nicht zu verstoßen, die Merkmale einer Subjektsteuer wie Existenzminimum und Schuldenabzug nicht aufweisen. Doch sollte, da die Gewerbesteuer zur Vorbelastung des fundierten Einkommens dienen sollte, der persönliche Arbeitsverdienst aus dem Gewerbekataster nach wie vor ausgeschieden bleiben. Im Tarif waren summarische Abstriche für den persönlichen Arbeitsverdienst von 95 Prozent fallend bis zu 20 Prozent vorgesehen. Das Betriebskapital sollte im allgemeinen keine Bedeutung mehr haben, auch auf die Zahl der Hilfspersonen wurde verzichtet. Doch sollte, um dem für die Ertragssteuern geltenden Grundsatz der Leistung nach Gegenleistung zu entsprechen und zur Vermeidung aller großer Schwankungen im Steueraufkommen subsidiär bei Gewerbebetrieben mit einem Betriebskapital von mehr als 100 000 Mark wenigstens 6 Prozent des gewerblichen Betriebskapitals nach Abzug des persönlichen Arbeitsverdienstes als steuerbarer Gewerbeertrag gelten.

Eine Sondervorschrift erschien für die körperschaftssteuerpflichtigen Erwerbsgesellschaften geboten. An ihrem zur Körperschaftssteuer festgestellten gewerblichen Einkommen war der persönliche Arbeitsverdienst der Unternehmer bereits ausgeschieden, da die Gehälter und Tantiemen der den Unternehmer vertretenden Vorstandsmitglieder schon durch die Geschäftsunkosten am Geschäftsgewinn abgezogen wurden. Daher erschien es nicht gerechtfertigt, an den steuerbaren Einkommen dieser Gesellschaft noch einmal, wie bei dem Einzelunternehmer Abstriche zu machen. Andererseits sollten die Zuschläge des LStG. von 1920 in Wegfall kommen.

Zur Forderung der Heranziehung der freien Berufe wird erklärt, die Geldentwertung könne sich bei diesen nicht so auswirken, wie bei Gewerbe und Landwirtschaft und andererseits würden theoretisch die freien Berufe nicht unter die von der Rechtssprechung geübte Auslegung des Gewerbebegriffes fallen. Ihre Unterstellung unter die Gewerbesteuer widerspreche dem Grundsatz, nur das fundierte, d. h. aus Vermögen stammende Einkommen, zu belasten. Die freien Berufe hätten nur ein „reines Arbeitseinkommen", das mit Krankheit, Alter und Tod aufhöre. Auch hätten Staat und Gemeinden sich bei ihrer ernsten Finanzlage in der Aufwendung für kulturelle Zwecke solche Beschränkungen auferlegen müssen, daß es sich nicht empfehle, auch noch die im freien Berufe tätigen geistigen Arbeiter mit einer neuen Steuer zu belegen.

Gegen die Hauptlinien des neuen Entwurfs erhoben sich im Landtag [1]) keine Widerstände, wenn man auch teilweise gerne bei der alten Regelung nach festen Merkmalen und Durchschnittssätzen verblieben wäre. Allseitig wurde [2]) betont, daß die Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer das Rückgrat der Gemeindebesteuerung zu bilden, und die Gemeinden daher das größte Interesse an der Ausgestaltung des Katastergesetzes hätten.

Freilich erhoben sich auch Stimmen, die auf das Bedenkliche der Neuregelung hinwiesen. Der Abgeordnete Winker führte aus: „Steuer-

[1]) vergl. 135. Sitzung des Württ. Landtags 1920/22 Beil. Bd. 4
[2]) Rede des Abgeo. Möhler

pflichtige, die es verstehen, sich um die Einkommensteuer zu drücken, sind danach auch von der Gewerbesteuer befreit." Die Steuermoral werde dadurch nicht gehoben werden. Von Interesse mag hier der Wunsch eines Volksvertreters [1]) sein, das Kleingewerbe besonders zu schützen, da sein Einkommen leicht zu überblicken sei.

Heftig waren die Bestrebungen, den Konsumvereinen Sondervorteile zu gewähren.

Stark war der Ruf, im System der Besteuerung wieder den Gemeinden ein Zuschlagsrecht zur Einkommensteuer zu geben. Man betonte, ein Schutz der Kataster gegen Ueberlastung sind nur dann statt, wenn auch der Nichtkatastersteuerpflichtige zu den Leistungen der Gemeinde herangeholt werde.

§ 20.

Der Inhalt des Gesetzes [2]) [3])

I. Gegenstand der Besteuerung sind nach Art. 1 die im Lande betriebenen stehenden Gewerbe jeder Art einschließlich des Bergbaus, sowie der Geschäftsbetrieb der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.

Dabei gilt als Gewerbe jeder Gewerbebetrieb im Sinne des E. und K.St.G.; dagegen ist frei die Ausübung der freien Berufe einschließlich der Zahntechniker.

Grundsätzlich ist die Steuerpflicht eine allgemeine. Ihr unterliegen alle in Württemberg betriebenen stehenden Gewerbe. Auch wenn das Gewerbe von mehreren Personen gemeinschaftlich betrieben wird, ist es als ein einziges Unternehmen zu veranlagen, ebenso unterliegt der Gewerbebetrieb einer juristischen Person genau wie ein solcher einer natürlichen Person der Veranlagung.

Das Gesetz von 1922 enthält keine näheren Bestimmungen über den Begriff des Gewerbes. Doch hatte die Praxis bereits früher einen solchen herausgebildet, demzufolge sich das Gewerbe als jede fortgesetzte, mit der Absicht auf Gewinnerzielung unternommene, selbständige und erlaubte Tätigkeit, die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstelle, bezeichnen läßt.

Die freien Berufe wurden nicht einbezogen.

Gegenstand der Besteuerung ist nur der stehende Gewerbebetrieb. Den Gegensatz dazu bildet der Gewerbebetrieb im Umherziehen i. S. des Gesetzes vom 15. Dezember 1899.

Endlich unterliegen der Württ. Gewerbesteuer nur die im Lande betriebenen Gewerbe. Ob ein Gewerbebetrieb als solcher gilt, bestimmt sich nach § 10 des L.St.G. vom 30. März 1920.

II. Steuerbefreiung gewährt Art. 2 dem Eigentum des Staates und den ganz oder teilweise auf Kosten desselben zu unterhaltenden Anstalten, insbes. den vom Staate selbst betriebenen Gewerben. Die Bestimmung entspricht im wesentlichen denen des früheren Gesetzes. Dagegen unterliegen Unternehmungen, an denen der Staat nur mit Kapitaleinlagen beteiligt ist, und solche, die in Form einer G. m. b. H.

---

[1]) vergl. Rede des Abgeo. Scheef

[2]) vergl. Reg. Bl. S. 327

[3]) vergl. insbes. J. Clauß: das Württ. Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuergesetz vom 22. Aug. 1922

betrieben werden, auch wenn deren sämtliche Anteile sich in der Hand des Staates befinden, der Gewerbesteuer. Als Anstalten, die ganz oder teilweise auf Kosten des Staates zu unterhalten sind, gelten nur solche, zu deren Unterhaltung der Staat verpflichtet ist.

Diese Befreiungen erstrecken sich nur auf die Staatssteuer, nicht auf die Gemeindesteuer.

Endlich ist auch das Eigentum des Reiches steuerfrei, da nach dem Reichsbesteuerungsgesetz von 1911 das Reich wie der Staat zu behandeln ist.

III. Steuerpflichtig ist nach Art. 3 der Unternehmer, d. h. der auf dessen Rechnung und Verantwortlichkeit das Gewerbe betrieben wird. Die Steuer haftet nunmehr als öffentliche Last auf den Grundstücken, Gebäuden und den zum gewerbl. Betriebsvermögen gehörigen Gegenständen, auch wenn diese nicht im Eigentum des Steuerpflichtigen stehen.

Beim Uebergang an einen Dritten haftet der Erwerber für die laufende und rückständige Steuer des Vorgängers mit diesem als Gesamtschuldner. Diese neuen Haftungsbestimmungen wurden zum Schutze der Gemeinden, die dem Staat für das Steueraufkommen einzustehen haben, eingefügt, da es geboten schien, sie für den Fall zu schützen, daß die verschiedenen Besitzer kein eigenes Vermögen haben. Als Vorbild für diese Regelung diente die Thüringische Steuergesetzgebung. Die Haftungserstreckung auf die Gegenstände des Betriebskapitals wurde zur Verhinderung einer Umgehung durch Umschreibung der Einrichtungsgegenstände auf Frau, Kinder oder Dritte oder durch Eigentumsvorbehalte dritter Lieferanten eingefügt.

IV. Die Festsetzung der zu entrichtenden Steuer d. h. der Steuersatz wird nach Art. 4 für jedes Rechnungsjahr durch das Staatshaushaltsgesetz bestimmt, ebenso der steuerbare Betrag des jährlichen Reinertrags. Maßgebend für diese Regelung war der Gedanke, daß der Steuersatz für alle drei Realsteuern ein einheitlicher sein solle. Für 1922 sollte der steuerbare Betrag aus dem gewonnenen Reinertrag sich wie folgt ergeben:

für die ersten	5 000 Mk. Reinertrag	3%
„ „ folgenden	5 000 Mk. Reinertrag	6%
„ „ „	10 000 Mk. Reinertrag	10%
„ „ „	10 000 Mk. Reinertrag	15%
usw. bis		90%

Gegenüber dem Regierungsentwurf stellte diese Regelung eine wesentliche Schwächung des Gewerbekatasters dar. Maßgebend für die progressive Festsetzung des steuerbaren Betrages des gewerblichen Reinertrags, die durch summarische Ausscheidung des persönlichen Arbeitsverdienstes wie bei der früheren Regelung den Gewerbereinertrag ermitteln und so das Gewerbekataster zu einem Betriebskapitalkataster gestalten wollte, war die Auffassung, daß die Rente des Betriebskapitals mit der Höhe des Reinertrags wachse, und andererseits der persönliche Arbeitsverdienst sich in demselben Verhältnis vermindere.

V. An Rechtsmitteln gegen die Feststellung des steuerbaren Grundgewerbeertrags gab Art. 9 in den bei der Gemeindebehörde einzureichenden Einspruch, über den das Finanzamt zu entscheiden hatte.

Gegen dessen Entscheidung bestand das Rechtsmittel der Berufung beim Landesfinanzamt und hiergegen noch die Rechtsbeschwerde beim Verwaltungsgerichtshof.

VI. Ort der Steuerpflicht ist nach Art. 26 derjenige, in dem das Gewerbe betrieben wird. Bei Verteilung des Gewerbebetriebs über mehrere Betriebsstätten i. S. des L.St.G. sollte im Gegensatz zum früheren Recht, das aus dem Ertrag der Württ. Betriebsstätten auswärtiger Unternehmer ohne Rücksicht auf das Ergebnis der sonstigen Betriebsstätten selbständig das Gewerbesteuerkapital feststellte, nach der neuen Regelung aus dem Reinertrag der sämtlichen Betriebsstätten der steuerbare Ertrag festgestellt und auf die einzelnen Betriebe nach Maßgabe des LStG. zur Verteilung kommen. Danach sollte unter besonderer Berücksichtigung der Gemeinden, in denen sich die Leitung des Gesamtbetriebes befindet, nach Verhältnis der in den einzelnen Kommunen erwachsenen Ausgaben an Gehältern und Löhnen die Verteilung erfolgen.

VII. Was die Person des Steuerpflichtigen betraf, so entsprach die Neuregelung des Art. 27 der des Art. 88 des früheren Gesetzes: Gegenstand der Steuer war das gewerbliche Unternehmen.

VIII. Das Wesen der Neuregelung trat in den Bestimmungen des Art. 28 über den Veranlagungsmaßstab in Erscheinung. Diesen sollte der gewerbliche Reinertrag i. S. des zur E. und K.St. veranlagten oder zu veranlagenden Einkommens aus Gewerbebetrieb nach Abzug der durch diese Gesetze gestatteten Werbungskosten und Rücklagen bilden. Von diesem steuerbaren Einkommen sind abzuziehen der steuerbare Grund- und Gebäudeertrag. Abzugsfähig sind ferner Zinsen aus Schulden, die aus Inanspruchnahme von Warenbezugs- und laufendem Bank-Kredit oder sonst unmittelbar aus dem laufenden Geschäftbetrieb herrührten. Für Pfandbriefanstalten und Hypothekenbanken gab Art. 28 III besondere Bestimmungen.

Maßgebend bleibt somit der gewerbliche Reinertrag, jedoch nicht mehr in der Gestalt des durchschnittlichen in einer Reihe von Jahren erzielbaren auf Grund äußerer Merkmale geschätzten mittleren Ertrags, sondern der wirklich erzielte Reinertrag eines einzelnen bestimmten Jahres, nämlich des letzten Kalender- oder Geschäftsjahres.

Die Festsetzung des Reinertrags hatte in engem Anschluß an das Einkommen- und Körperschaftssteuergesetz zu erfolgen. Maßgebend ist das gewerbl. Einkommen, das für das abgelaufene Kalenderjahr bei der Veranlagung dieser Steuer gemäß den Vorschriften dieser Gesetze festgestellt wurde. Dieses Vorgehen war nicht absolut neu: Schon nach der seitherigen Regelung war als Hilfsmittel für die Schätzung eine Anlehnung an die tatsächlichen Erträgnisse des Gewerbebetriebs und eine Mitberücksichtigung des bilanzmäßigen Reingewinns nicht ausgeschlossen. Auch hatte sich die Uebung herausgebildet, die zur Einkommensteuer veranlagten, in der Vergangenheit erzielten wirklichen Geschäftsgewinne bei Schätzung des künftigen, nachhaltig erzielbaren durchschnittlichen Reinertrags zu verwerten.

IX. Auch bei den zur Körperschaftssteuer veranlagten Betrieben galt der Satz, daß als gewerblicher Reinertrag das zur Körperschaftssteuer veranlagte Einkommen aus Gewerbebetrieb gelte.

X. Endlich wurde grundsätzlich bei der Ermittlung des gewerblichen Einkommens unterschieden zwischen Steuerpflichtigen, die Handels-

bücher nach den Vorschriften des HGB. führen und solche, die keine solchen Bücher führen.

Bei Gewerbetreibenden ohne kaufmännische Bücher wurde der Gewerbeertrag festgestellt durch Vergleich der Betriebseinnahmen und Ausgaben unter Hinzurechnung des Wertes der Gegenstände, Ausbeuten und Dienstleistungen, die der Gewerbetreibende für sich aus dem Betrieb, für seinen Haushalt und andere betriebsfremde Zwecke entnimmt, sowie unter Berücksichtigung des Unterschieds in dem Stand und Wert der Erzeugnisse Waren und Vorräte, der dem Betrieb dienenden Gebäude, sowie des beweglichen Anlagekapitals am Schluß des Geschäftsjahres gegenüber dem Stand und Wert am Anfang desselben.

Für die Bewertung des Betriebsvermögens ist grundsätzlich nach Maßgabe der Bestimmungen der AO. der gemeine Wert anzusetzen.

Für die Feststellung der Betriebsausgaben (Werbungskosten) sind die einschlägigen Bestimmungen des E. und K.St.G. (vergl. §§ 13, 15, 59a E.St.G. §§ 7 und 8 K.St.G.) maßgebend. Als Werbungskosten gelten demnach:

a) die Ertragssteuern
b) die Absetzungen für Abnutzungen
c) die Abschreibungen wegen Substanzverringerung.

Bei Betrieben mit kaufmännischer Buchführung bildet der Bilanzgewinn grundsätzlich den Gewerbeertrag. Doch stellt er nicht ohne weiteres den gewerblichen Reinertrag dar. Ist vielmehr die Veranlagung zur E. und K.St. unanfechtbar geworden, so gilt infolge des Grundsatzes, daß das zur E. und K.St. veranlagte Einkommen aus Gewerbebetrieb als gewerblicher Reinertrag zu gelten habe das festgestellte Einkommen als gewerblicher Reinertrag.

XI. Subsidiär galt gemäß Art. 30 die Veranlagung nach dem Betriebskapital. Sie bezweckt die Vermeidung von Schwankungen des Steueraufkommens, die bes. den Kommunen gefährlich werden können. Diese Art der Besteuerung entspricht übrigens den Grundgedanken der früheren Regelung, welche die Ertragsfähigkeit, d. h. den erzielbaren Ertrag erfassen wollte. Jetzt sollte bei Unternehmungen mit einem gewerblichen Betriebskapital von 100 000 Mk. an der steuerbare Gewerbeertrag auf 6 Prozent der Betriebskapitals sich erhöhen, sofern er 6 Prozent desselben nicht erreicht. Das Betriebskapital bemißt sich nach dem entsprechend festgestellten Anschlag zur Vermögenssteuer (vergl. Art. 30 II und III).

XII. Die Veranlagung zur Gewerbesteuer erfolgte nach Art. 32 jeweils für ein Rechnungsjahr nach dem gewerblichen Reinertrag, der für das vorangegangene Kalenderjahr zur Einkommensteuer oder für das dem Kalenderjahr vorangegangene Geschäftsjahr zur Körperschaftssteuer herangezogen worden war oder heranzuziehen gewesen wäre.

Indem die Gewerbesteuer nicht mehr den nachhaltig erzielbaren und durchschnittlich erzielten Reinertrag eines Gewerbetreibenden auf Grund äußerer Merkmale erfassen sollte, sondern den wirklich jährlich erzielten Reinertrag zu Grunde legen wollte und dabei das bei der Einkommen- und Körperschaftssteuer ermittelte gewerbliche Einkommen zu Grunde legte, näherte sie sich stark der Einkommensteuer. Die Gewerbesteuer war im Grunde nichts anderes als ein in einem be-

sonderen Gesetz geregelter Zuschlag auf das geschätzte Einkommen aus dem gewerblichen Betriebskapital zu der allgemeinen Einkommensteuer.

Dabei war ihre Bedeutung für die Finanzwirtschaft der Länder und Gemeinden enorm gestiegen.

Für die Gemeindeumlage wurde eine Höchstgrenze von 25 Prozent festgestellt, die nur mit Zustimmung des Ministeriums des Innern und der Finanzen überschritten werden durfte.

VII. Kapitel.

Die Regelung von 1925.

§ 21.

Uebersicht über die Gewerbesteuer nach dem Württ. Landessteuergesetz von 1925.[1] [2])

Mit dem Abschluß der Inflation, während welcher man schließlich in den Gewerbesteuervorauszahlungen[3]) eine durch die Verhältnisse gebotene Zwischenlösung gefunden hatte, bot sich für eine Neuregelung zwar die an sich gesetzlich durchaus zulässige und theoretisch wohl vertretbare Möglichkeit einer Veranlagung in der Weise, daß man etwa die Unternehmer zu Steuererklärungen veranlaßt, und entsprechend den steuerbaren Gewerbeertrag festgestellt hätte. Dies mußte aber daran scheitern, daß ein solches Vorgehen zu einem umständlichen und langwierigen Verfahren geführt hätte, das bei der Belastung der Finanzämter durch die neuen Reichssteuergesetze undurchführbar erschien. Eine solche Neuregelung hätte auch der bisherigen Uebung widersprochen, welche die Reichseinkommen- und Körperschaftssteuer als Grundlagen der Gewerbesteuer ansah. Daher schlug der Entwurf zur Aenderung des Landessteuergesetzes vor, den steuerbaren Gewerbeertrag auf der Grundlage einer Verbindung der sich nach dem Umsatz richtenden Einkommen- und Körperschaftssteuervorauszahlungen mit der Höhe des Betriebskapitals aufzubauen. Diese Grundlage, die tatsächlich in das Gesetz überging, war die im Augenblick bestmögliche, da die vom Reich geplante Veranlagung der Einkommensteuer für das Kalenderjahr 1924 tatsächlich nicht erfolgte. Wenn man nun zwischen den Ziffern der Einkommen- und Körperschaftssteuer des Jahres 1922 und denen der Vorauszahlungen auf diese Steuern für das Jahr 1924 als Grundlage zu wählen hatte, stellten die letzteren die einzig möglichen Grundlagen einer Gewerbesteuerveranlagung dar.

Ein gewisser Ausgleich sollte durch die in zweiter Linie vorgesehene Heranziehung des Betriebsvermögens nach dem Stande vom 31. Dez. 1923 erzielt werden und auf alle Fälle sollte die Gleichwertigkeit der drei Kataster untereinander möglichst gesichert bezw. aufrecht erhalten bleiben. Um aber Unbilligkeiten nach oben wie nach unten zu vermeiden, gab das Gesetz in Art. 1 Abs. 5 dem Finanzministerium die Ermächtigung, den steuerbaren Gewerbeertrag auch auf andere Weise festzustellen.

---

[1]) vergl. Tänzer: Die Württ. Gew. Steuer nach dem Landessteuergesetz von 1925 nebst Ausf. Best.

[2]) vergl. Rühling: Die neue Gewerbesteuer Württ. (Deutsche Steuerzeitung 14. Jahrg. Juli 1925)

[3]) vergl. Reg. Blatt 1924 Seite 52

In Ansehung der Gleichwertigkeit des Gewerbekatasters mit den anderen Katastern war man dabei von folgender Berechnung ausgegangen[1]: Das auf Grund des Gesetzentwurfs zu bildende Kataster stellte sich auf etwa 145 Millionen und zwar 110 Millionen auf Grundlage der Einkommen- und Körperschaftssteuer und 35 Millionen auf der des Betriebsvermögens. Dieses Kataster blieb erheblich hinter dem Friedenskataster zurück. Nach den Berechnungen des Finanzministeriums war das Gewerbekataster, Staats- und Gemeinde-Steuer in einander gerechnet, vor dem Krieg etwa zweieinhalb mal so groß wie das Feld-Grundkataster. Hätte man die Höhe des Gewerbekatasters entsprechend der des Grundkatasters angesetzt, so wäre ein Betrag von etwa 160 Millionen herausgekommen. Jedenfalls ergab sich aus den angestellten Berechnungen, daß die Bemessung des neuen Gewerbekatasters auf einen Betrag von etwa 145 Millionen im Verhältnis zum Grundkataster mindestens nicht zu hoch gegriffen war. Zu entsprechenden Ergebnissen führte auch ein Vergleich mit dem Gebäudekataster.

Das Ergebnis war die im Gesetzentwurf vorgesehene Höhe des steuerbaren Gewerbeertrags, nämlich dem $2^1/_2$ fachen der Einkommen- oder Körperschaftssteuervorauszahlungen und 3 Prozent des Betriebsvermögens nach dem Stande vom 31. Dezember 1923.

sich besonders über die Höhe der neuen Steuer heftiger Streit. Während Bei den Verhandlungen im Steuerausschuß und im Landtag[2]) erhob der Redner der Sozialdemokratie den Antrag stellte, sogar eine Staffelung in Höhe des vielfachen der Einkommen- und Körperschaftssteuervorauszahlungen eintreten zu lassen, um auf diese Weise die kleinen Gewerbetreibenden schützen zu können, wurde von industrieller Seite darauf hingewiesen, daß die auf Grund des neuen Veranlagungsmaßstabs zu entrichtenden Leistungen gegenüber dem bisherigen Aufbringen für das Jahr 1924 ein Mehr von $4^1/_2$ Millionen und für das Jahr 1925 ein solches von 9 bis 10 Millionen bedeute. Diese Belastung wurde vom Abgeordneten Roth als untragbar bekämpft. Endlich wurde über die noch nachzuzahlenden oder zu erstatteten Beträge gestritten. Sehr scharf wurde von Seiten der Industrie dagegen Front gemacht, den auf dieser Grundlage festgestellten gewerblichen Ertrag als endgültig auch für das Rechnungsjahr 1925 beizubehalten. Dem gegenüber beantragte der Abgeordnete Roth, die auf Grundlage dieses Veranlagungsmaßstabs festgestellte Steuerschuld nur für die Zeit bis zum 31. März 25 als endgültige anzusehen, und für das Rechnungsjahr 1925 nur Vorauszahlungen auf dieser Grundlage zu erheben. Doch fand dieser Antrag keine Zustimmung. Der Inhalt des Gesetzes deckt sich im wesentlichen mit dem Entwurf.

Schon die Neuordnung der Gewerbebesteuerung von 1922 hatte gegenüber dem seit jeher üblichen und im Jahre 1903 verbesserten System der Besteuerung nach dem durchschnittlichen Reinertrag einen Rückschritt dargestellt. Diese Verschlechterung ließ sich nur dadurch erklären und rechtfertigen, daß die fortschreitende Geldentwertung die alten Grundlagen zerstört, und ein Anknüpfen an dieselben in Form ihrer Fortführung den Finanzämtern unmöglich gemacht hatte. Diese Gründe beeinflußten auch die Uebergangsregelung von 1925 in noch erheblicherem Umfange. Infolge des Wegfalls aller Grundlagen hatte man die Veranlagung auf

[1]) vergl. Begründung Seite 190 und Rede des Finanzministers Prot. S. 1146
[2]) vergl. Verh. des Württ. Landtags 1525 Prot. Bd.-S. 1127 ff.

den 1. April 1923 unterlassen und die Gewerbesteuer von diesem Zeitpunkte ab in der Form von Vorauszahlungen erhoben. Nachdem durch VO. vom 30. Jan. 1924 die auf Grund dieser Vorauszahlungen geleisteten Beträge als endgültige Gewerbesteuer für die Monate April bis Dezember 1924 festgesetzt waren, erklärte das Landessteuergesetz die auf dem erzielten Umsatz aufgebauten Vorauszahlungen zur E.St. und K.St. zusammen mit dem Betriebskapital zur Grundlage des steuerbaren Gewerbeertrags.

Mit dieser Lösung war der Bruch mit der seither üblichen Regelung vollzogen und der Gedanke einer Ertragsbesteuerung aufgegeben, zugleich aber auch die Annäherung an die Personalbesteuerung, welche das Gesetz von 1922 aufgewiesen hatte, wieder unterbrochen. Die getroffene Regelung ist als eine durchaus eigenartige, den seither üblichen völlig fremde zu bezeichnen; jedoch sie enthält den Gedanken der Anknüpfung an Realia und vom fiskalischen Gesichtspunkte aus hat sie durch ihre Anknüpfung an leicht erkennbare Merkmale, ihre Aufgabe, die veranlagungslose Zeit zu überbrücken, und eine einigermaßen feste Berechnungsgrundlage zu geben, erfüllt. Eine Betriebsvermögenssteuer war sie nicht, wurden doch nur 3 Prozent des Betriebskapitals zum steuerbaren Gewerbeertrage herangezogen. Sie ist aber auch keine Umsatzsteuer, da sie die Umsätze der einzelnen Unternehmungen in ungleicher Höhe heranzog. Daher war verständlich, daß sie sich in dieser durchaus unhistorischen Form nicht einbürgern konnte, und die Verhältnisse auf eine Neugestaltung im Anschluß an die früheren Grundlagen hindrängten.

VIII. Kapitel.

Das Gesetz vom 7. 1. 1927.

§ 22

Der Inhalt des Entwurfs.

Die Regelung des Landessteuergesetzes von 1925 hatte nur einen Zwischenzustand geschaffen, und es kam daher unterm 29. Okt. 1926 der Enwurf[1]) eines Gesetzes heraus, das an Stelle dieser Uebergangslösung erstmals mit Wirkung für das Rechnungsjahr 1926 zu treten bestimmt war. Die Begründung führte aus, es sei eine auf dem tatsächlichen gewerblichen Reinertrag aufbauende Gewerbesteuerveranlagung mit aushilfsweiser Heranziehung der Betriebskapitalrente wieder möglich, da auf Grund des neuen E.St. und K.St. erstmals wieder eine ordentliche Veranlagung dieser Steuern für die im Kalenderjahr 1925 endigenden Steuerabschnitte durchgeführt worden sei und di eFeststellung der Betriebsvermögen nach dem Reichsbewertungsgesetz auf 1. Jan. 1925 demnächst beendigt sein werde.

Es bedürfe jedoch ernster Prüfung, ob an den Grundlagen der Regelung von 1922 auch für die Zukunft festgehalten werden solle. Der Uebergang von der früher üblichen Ermittelung des steuerbaren Betrags nach objektiven Merkmalen der Ertragsfähigkeit zu der durch dieses Gesetz vorgesehenen Ausmittelung aus dem veranlagten Jahreseinkommen sei im wesentlichen durch steuertechnische Erwägungen, besonders die Ueberlastung der Finanzämter veranlaßt worden. Infolge weiteren Anhaltens

[1]) vergl. Verh. des Württ. Landtags 2. ordentl. 1924/27 Beil. Bd. 3/4 Beil. 390: Entwurf eines Gesetzes zur Aenderung des Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer-Ges.-S. 421 ff.

dieser Gründe verbiete sich eine Rückkehr zu einer Veranlagung nach der dauernden Ertragsfähigkeit, und der unmittelbare Anschluß an die Veranlagung des gewerblichen Einkommens sei somit beizubehalten. Einmal fehle es bei den gewaltigen wirtschaftlichen Erschütterungen der letzten 10 Jahre an objektiven Maßstäben, die auch nur einigermaßen sichere Schlüsse auf die dauernde Ertragsfähigkeit eines Betriebes zulassen würde. Sodann ständen der Wirtschaft neue Auswirkungen schwerster Art unmittelbar bevor. Somit sei an der Benutzung der Einkommensteuerveranlagung für die Ertragsbesteuerung grundsätzlich festzuhalten. Doch seien alle Möglichkeiten auszuschöpfen, die eine Annäherung an das Ziel einer Erfassung der dauernden Ertragsfähigkeit gestatten. Eine solche biete die Ersetzung der Zugrundelegung des Einkommens nur eines einzigen Jahres durch einen dreijährigen Durchschnitt als Veranlagungsgrundlage. Daher betrachte die Begründung als Kernpunkt den Vorschlag, die Gewerbesteuer künftig nach dem dreijährigen Durchschnitt zu veranlagen. Dieser solle nach Ausscheidung des persönlichen Arbeitsverdienstes und gegebenenfalls nach seiner hilfsweisen Bestimmung aus dem gewerblichen Betriebskapital zu Grunde gelegt werden. Als Vorteil dieser Veranlagung wird die Gleichmäßigkeit der Veranlagungsergebnisse und die Verminderung allzu großer Schwankungen sowohl für die Steuerschuldner, wie für die Steuergläubiger benannt. Auch entspreche die Besteuerung nach dem Durchschnittsertrag eher dem herkömmlichen Zusammenhang der Gewerbesteuer mit der Grund- und der Gebäudesteuer. Da aber eine Veranlagung nach dem dreijährigen Durchschnitt erstmals für das Jahr 1928 möglich sei, so solle für 1927 nach dem zweijährigen und für 1926 nach dem einjährigen Durchschnitt des vorausgegangenen Steuerjahres veranlagt werden.

Endlich solle die Regelung des Abzugs des persönlichen Arbeitsverdienstes in das Gesetz selbst aufgenommen werden.

Von Wichtigkeit sei ferner die Sicherstellung der Gleichwertigkeit des Gewerbekatasters mit dem Gebäude- und Grundkataster. Zu diesem Zweck wurden die Grundkataster von 1914 und 1925 mit 7,7 bezw. 9,5 Millionen und die entsprechenden Gewerbekataster mit 170 bezw. 152 Mill. und ferner das Einkommen aus Land- und Forstwirtschaft mit 245 bezw. 170 Mill. dem gewerblichem mit 324 bezw. 425 Mill. gegenübergestellt und daraus gefolgert, daß 1914 das Gewerbekataster gegenüber dem Grundkataster vorbelastet gewesen sei, während sich für 1925 eine außerordentliche Vorbelastung des Grundkatasters ergebe. Daher dürfe keinesfalls eine Ermäßigung des Gewerbekatasters bewirkt werden.

Ferner sollte das neue Gesetz eine Klärung hinsichtlich der Besteuerung der Versorgungsbetriebe und Körperschaften des öffentlichen Rechts herbeiführen: Der Verwaltungsgerichtshof hatte durch Urteil vom 26. Nov. 1919 ein großes Ueberlandwerk eines Gemeindeverbandes mit der Begründung, es fehle nach der Satzung die Absicht der Gewinnerzielung, für gewerbesteuerfrei erklärt. Der Entwurf geht davon aus, daß die Versorgungsbetriebe der Körperschaften gemäß dem K.St.G. an sich steuerfrei seien.

Dies hindere aber eine andersartige Lösung bei den Ertragssteuern nicht. Hier müsse der Gesetzgeber sich hüten, das Gleichgewicht im freien Wirtschaftskampfe durch einseitige Befreiung bestimmter Teilnehmer zu stören. Doch erscheine eine Befreiung dieser Betriebe von der Staatssteuer als begründet, da ihre allzu starke Besteuerung eine aus allgemeinwirtschaftlichen Erwägungen heraus unerwünschte Steigerung ihrer

Tarife zur Folge haben könnte, und außerdem eine Ausdehnung der staatlichen Besteuerung auf die in der Hand der Gemeinden befindlichen Versorgungsbetriebe nicht ohne Einfluß auf die allgemeine Gestaltung des Finanzausgleichs zwischen Staat und Gemeinden bleiben könne, und daher in diesem Augenblicke besser unterbleibe.

Anschließend bringt der Entwurf eine Uebersicht über die in den übrigen deutschen Ländern bestehenden Gewerbesteuerregelungen. Der besondere Teil der Begründung verweist darauf, daß im einzelnen als wesentliche Aenderungen die Anpassung der Befreiungsgrenze an die neuen Währungsverhältnisse hervorzuheben sei, und schlägt vor, daß in Zukunft für die Befreiung nicht mehr der Ertrag, sondern die Höhe des Betriebskapitals maßgebend sein solle. Als Grenze der Steuerfreiheit empfiehlt er den Betrag von Mk. 10 000.

Bei den die Haftung für die Gewerbesteuer behandelnden Vorschriften sei klarzustellen, daß die Haftung sich auch auf Gegenstände erstrecke, die nicht zum gewerblichen Betriebskapital im e. S. des Art. 30 GGG. gehören.

Andererseits habe die Ausdehnung der Haftung auf die sogenannten Kommissionslager dahin geführt, daß außerwürttemb. Fabrikanten und Großhändler darauf verzichteten, Waren zum Verkauf durch Kommissionäre nach Württemberg zu geben.

Weiterhin sei hinsichtlich der Gewerbebetriebe im Umherziehen auf die Klagen der Gemeinden Rücksicht zu nehmen, daß es in den meisten Fällen unmöglich sei, die Steuer von den Wandergewerbetreibenden rechtzeitig einzubringen, da diese einen großen Teil des Jahres von ihrem Wohnort abwesend, und nicht zu erreichen seien, meist auch nicht daran denken, von sich aus ihre Gewerbesteuer rechtzeitig zu zahlen. Daher solle durch Einführung eines Systems von Vorauszahlungen, die mit der Anzeige von der Eröffnung bezw. Aufnahme des Betriebs zu entrichten wären, die gesetzliche Grundlage geschaffen werden, um die Ausstellung eines Wandergewerbescheins von dem Nachweis der Entrichtung dieser Beträge abhängig zu machen.

Grundsätzlich neu wurde auch die Frage der Rechtsmittel gegen die Verteilung des steuerbaren Gewerbeertrages geregelt. Endlich wurde festgestellt, daß für die Veranlagung nach dem Betriebskapital, die nach den Vorschriften des R.Bew.G. festgestellte Höhe desselben maßgebend sein solle, mit der Begründung, es erscheine sachlich als das Gegebene, die Ergebnisse der Bewertung nach diesem Gesetz auch für die Gewerbesteuer nutzbar zu machen.

§ 23

Der Werdegang des Gesetzes von 1927. [1] [2]

Gegenüber den Plänen der Regierung verlangte die in der Opposition stehende Sozialdemokratie in erster Linie völlige Gewerbesteuerfreiheit der kommunalen Wirtschaftsbetriebe. Zur Begründung dieser Forderung verwies sie einmal auf die Regelung des K.St.G. und trug weiterhin vor, eine Besteuerung dieser Betriebe bedeute eine Belastung der

[1] Ueber die Stellungnahme der Wirtschaft und den Kampf um die Ausgestaltung der Reg. Vorlage vergl. die eingehenden Darlegungen bei Bühler a. a. O. S. 59 bis 70

[2] vergl. Verhandlungen des Württ. Landtags 2. ordentl. Landtag 1924/27: 127. 129. 130. 131. 132. 136. 137. Sitzung.

breitesten Konsumentenschichten. Durch eine Heranziehung zur Staatssteuer würden die rein gemeinnützigen, körperschaftlichen Betriebe gezwungen, ihre Sätze für Elektrizität, Gas usw. hinaufzusetzen; diese Mehrbelastung aber müsse wieder von der Gesamtheit der Konsumenten getragen werden. — Sie trat ferner für eine Entlastung der kleineren und mittleren Gewerbe ein. Zu diesem Zwecke sollte für das Jahr 1926 der steuerbare Gewerbeertrag bis zu Mk. 3000 um 25 Prozent, von Mk. 3000 bis Mk. 5000 um 20 Prozent, und bei mehr als Mk. 5000 um 15 Prozent gekürzt werden. Andererseits bezahlte nach ihrer Auffassung die Industrie noch etwa 20 Millionen zu wenig, da eine Gegenüberstellung der einzelnen Kataster ergebe, daß für das Jahr 1925 die Landwirtschaft 56 Prozent, die Gebäude 60 bis 75 Prozent und das Gewerbe nur 35 Prozent ihres Einkommens an Steuer bezahlt hätten.

Bedeutungsvoller und von einem starken Echo in der Oeffentlichkeit begleitet waren die Angriffe, die insbes. von der demokratischen Partei in Verteidigung industrieller und handwerklicher Interessen gegen den Regierungsentwurf geführt wurden: Sie gingen grundsätzlich davon aus, daß eine Fortbildung des Gesetzes über die im Jahre 1922 gelegten Grundlagen hinaus in der Richtung einer weiteren Annäherung an das Personalsteuerprinzip zu suchen wäre. Daher solle der steuerbare Gewerbeertrag dem wirklich erzielten Reinertrag immer mehr angenähert werden. In dieser Richtung wurde auch von dem Abgeordneten Roth beanstandet, daß der tatsächlich erzielte Reinertrag durch die Zurechnung einer Reihe bei der E.St. und K.St. abzugsfähiger Posten wieder „künstlich" erhöht werde. Bei den Steuersätzen wurde für die Industrie unter Hinweis auf die schlechte geographische Lage und ihren Charakter einer ausgeprägten Fertigfabrikation verlangt, daß ihre Konkurrenzfähigkeit durch die Gewerbesteuerregelung nicht gegenüber den Industrien der anderen deutschen Länder verschlechtert wurde. Mit der vorgeschlagenen Veranlagung entweder nach dem Ertrag oder nach dem Betriebskapital weise aber das württ. Steuersystem eine relativ härtere Anspannung auf als die anderen deutschen Länder, die in der Regel eine Kombination des Gewerbeertrags und des Steuerkapitals als Bemessungsgrundlage aufstellen. Die württ. Steuerform greife in guten Zeiten relativ stärker durch und gebe in schlechten Zeiten relativ weniger nach als die außerwürttembergischen Gewerbesteuern. Aus diesen Gründen sei eine wesentliche Senkung der hohen Mindestsätze des Art. 30 zu verlangen. —

Das Handwerk sei durch die Zugrundelegung der E.St. viel zu hoch belastet, da seine angenommenen, aus dem Gesamtumsatz ohne Zuziehung und Anhörung des Gewerbestandes geschätzten Verdienstsätze zur Ertragsfähigkeit der Handwerkerwirtschaft im stärksten Widerspruch ständen. So ergebe sich eine Mehrbelastung des Steuerkapitals für Handwerk und Gewerbe im Durchschnitt auf den doppelten bis dreifachen Betrag. Es sei daher eine Kürzung des Steuerkapitals und die Anwendung eines „gerechteren" Maßstabes zur Herausschälung des persönlichen Arbeitsverdienstes zu verlangen. Endlich sollten wie bei der K.St. die Beträge abgezogen werden dürfen, die zur Beseitigung eines aus einem früheren Steuerabschnitt stammenden, das Grundkapital angreifenden Verlustes dienen.

Unter Berücksichtigung dieser Postulate liefen die demokratischen Anträge einmal auf eine Kürzung des Gewerbekatasters um 13 Millionen durch Erleichterungen in besonderen Fällen, sodann auf eine Senkung des Tarifs und endlich auf einen 25 prozentigen Abzug für das Jahr 1926 hinaus.

Diesen Angriffen gegenüber wurde vom Finanzminister insbesondere ausgeführt: Da die Besteuerung jetzt vom Reiche vorgenommen werde, und daher das Land einen möglichst einfachen und schnellen Gewerbesteuerveranlagungsmodus sich zulegen müsse, komme eine Rückkehr zur früheren Form der Gewerbesteuer — ein insbes. von Handwerkerseite geäußerter Wunsch — nicht mehr in Frage.

Auch erscheine eine solche Veranlagung heute stark erschwert, da bei den einzelnen Gewerbegruppen nicht mehr dieselben gleichgelagerten Verhältnisse wie vor dem Krieg vorliegen.

Eine Beibehaltung des Gesetzes von 1925 komme infolge der Schwierigkeit, die dasselbe einer gerechten und gleichmäßigen Veranlagung bereite, nicht in Frage.

Eine Gewerbesteuer in Form einer Lohnsummensteuer passe nicht in die württ. Verhältnisse mit ihrer überwiegenden Veredelungsindustrie.

Auch müsse man, worauf man schon seit einem Jahrhundert bedacht sei, eine gewisse Gleichwertigkeit der drei Kataster durchführen. Dies habe man bisher durch Ausscheidung des persönlichen Arbeitsverdienstes im Wege summarischer Abstriche erreicht. Die württembergische Regelung werde hierdurch allerdings in weitem Umfange gegenüber den Gewerbesteuern anderer Länder unvergleichbar. Notwendig sei, ein Gesamtgewerbekataster von 170 Millionen, und fernerhin sei infolge des in der letzten Zeit eingetretenen starken Abfallens des Gewerbekatasters gegenüber dem Grund- und Gebäudekataster erforderlich, daß wieder ein gerechter Ausgleich geschaffen werde. Denn das Verhältnis von Landwirtschaft und Gewerbe habe sich in den Katastern gegenüber dem Jahre 1914 gerade umgekehrt. 1914 habe das landwirtschaftliche Kataster 31 Prozent des landwirtschaftlichen Einkommens, das Gewerbekataster 52 Prozent des gewerblichen Einkommens betragen, während sich im Jahre 1925 die entsprechenden Ziffern auf 56 Prozent bei der Landwirtschaft und 35 Prozent bei Gewerbe stellen würden.

Was die Frage der Gewerbesteuerbelastung im Verhältnis zu den anderen deutschen Ländern betreffe, so betrage diese in Hessen auf den Kopf der Bevölkerung 26 Mk., in Baden 22,78 RM., und in Württemberg 21,92 RM., in Preußen endlich sei die Ziffer etwa doppelt so hoch, als in Hessen.

Andererseits könnten die von der demokratischen Partei vorgeschlagenen Abstriche keineswegs durch Geschäftsvereinfachung und Verwaltungsreform hereingespart werden.

Mit dem neuen Gesetz solle keine Mehrsteuer für den Staat herausgeholt werden.

Was die weitere Anpassung an Personalsteuerprinzipien, wie sie die demokratische Partei verlange, anlange, so würde dies gegen feste Grundsätze der Gewerbesteuergesetzgebung verstoßen.

Bei den Versorgungsbetrieben vertrat der Minister die Auffassung, daß sie mindestens für gemeindesteuerpflichtig zu erklären wären.

§ 24

Der Inhalt des Gesetzes vom 7. 1. 1927. [1] [2]

I. Gegenstand der Besteuerung sind gemäß Art. 1 Abs. 3 die im Lande betriebenen, stehenden Gewerbe jeder Art einschließlich

[1] siehe Reg. Bl. 1927 S. 1

[2] siehe VO. des Fin Min. über die G. St. den Einzug der Kat. Steuern und die Kosten der Kataster vom 18. 1. 27. Reg. Bl. 1927 S. 20 ff.

des Bergbaus, sowie der Geschäftsbetrieb der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.

Außerdem gehört hierzu der Gewerbebetrieb im Umherziehen, sofern der Unternehmer seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte i. S. des Fin.Ausgl.Ges. in Württemberg hat (vergl. G.St.V. § 1).

Diese Bestimmungen wurden durch die Verordnung des Fin.Min. über die Gewerbesteuer vom 18. Jan. 1927 ergänzt:

a) hinsichtlich des Gewerbebetriebs sind demnach maßgebend, die Bestimmungen des jeweils geltenden E.St.G. und K.St.G. während die in anderen Reichsgesetzen insbes. im Reichswertungsgesetz enthaltenen Bestimmungen über den Gewerbebegriff ohne unmittelbare Bedeutung sind. Das E.St.G. enthält nun keine ausdrückliche Bestimmung des Begriffs „Gewerbe". Doch hat sich im Steuerrecht und zwar schon für das frühere Landessteuerrecht ein bestimmter Begriff herausgebildet, den der Reichsfinanzhof dahin präzisierte, daß „unter Gewerbe eine mit der Absicht auf Gewinnerzielung unternommene, selbständige berufsmäßige Arbeitstätigkeit, die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt", verstanden wird. Diese Definition wurde auch von den Ausführungsbestimmungen des § 1 übernommen. Daher sind folgende Merkmale notwendig:

1. Selbständigkeit der Berufs- und Erwerbsart,
2. Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr,
3. Gewerbsmäßigkeit, d. h. fortgesetzte berufsmäßige, auf Gewinn gerichtete Tätigkeit.

Bei der Frage der Selbständigkeit (vergl. G.St.V. § 2) grenzt das E. St. G. in § 1 Abs. 1 Nr. 2 gegenüber den Einkünften aus Gewerbebetrieb zunächst diejenigen aus nicht selbständiger Arbeit und aus öffentlichen Diensten ab. Weiter scheidet er aus die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Berufstätigkeit. Hierunter fallen nach Art. 35 auch die freien Berufe. Auch den Betrieb der Landwirtschaft, Forstwirtschaft und des Gartenbaus, sowie der sonstigen gewerblichen Bodenbewirtschaftung stellt das E. St. G. außerhalb des Begriffs Gewerbebetrieb. Andererseits bestimmen die §§ 37 Abs. 3 und 38 Abs. 4, daß Kapitalerträge und Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten, sofern sie in einem solchen anfallen.

Diese Vorschriften des E. St. G. und K. St. G. haben innerhalb der Gewerbesteuer nur insoweit Geltung, als sie nicht besonderen Bestimmungen des Gewerbesteuergesetzes widersprechen. Solche hat dieses Gesetz hinsichtlich des Betriebs der Land- und Forst-Wirtschaft, des Gartenbaus, sowie der Zahntechniker aufgestellt. Endlich wird für das Gewerbesteuergesetz noch das Merkmal der Betriebsstätte hinzu verlangt.

b) Zur Gewerbsmäßigkeit ist erforderlich eine fortgesetzte, berufsmäßige, auf Gewinn gerichtete Tätigkeit und zwar muß die Gewinnerzielung wesentlicher, wenn auch nicht einziger Zweck der Tätigkeit sein. Dagegen ist das früher verlangte Merkmal einer erlaubten Tätigkeit vom Reichsfinanzhof aufgegeben.

c) Ferner verlangt der Gewerbebegriff eine selbständige, d. h. für eigene Rechnung und unter eigener Verantwortung betriebene Tätigkeit. Kriterium einer solchen sind Umsatzsteuerpflicht. Ausschlag-

gebend ist die persönliche, nicht die wirtschaftliche Selbständigkeit des Unternehmens. Merkmal selbständiger Betätigung ist in der Regel Beschäftigung fremder in einem Arbeitsverhältnis zum Geschäftsherrn stehender Arbeitskräfte, Arbeiten mit eigenen Werkzeugen und eigenem Material, Betätigung für mehrere Auftraggeber.

Merkmal unselbständiger Tätigkeit ist: Lohnsteuerabzug, Anmeldung zur Invaliden-, Kranken- und Angestelltenversicherung, in der Regel auch Vereinbarung fester Bezüge.

b) Zu den freien Berufen, (vergl. G.St.V. § 3) die der Steuer nicht unterliegen, rechnet der RFH.: „vorwiegend nur solche Tätigkeiten, die in ihrer letzten Wurzel auf Geistesdisziplinen zurückgehen, wie die reinen Wissenschaften, Religion und Kunst um ihrer selbst willen, ohne Rücksicht auf die wirtschaftliche Auswirkung ihrer Ergebnisse betrieben werden können. Sie unterscheiden sich hierdurch von solchen Berufen, die sich ausschließlich aus den Bedürfnissen des wirtschaftlichen Lebens heraus entwickelt haben, und deren Ergebnisse kein wissenschaftliches oder künstlerischen Interessen erwecken können, das über die unmittelbar praktischen Interessen der Wirtschaftskreise hinausgeht, denen diese Berufe dienen." (RFH. Bd. 1 S. 129).

c) Eine Abgrenzung gegenüber der Land- und Forstwirtschaft (Art. 2 IV 1, G.St.V. § 4) ist notwendig, da der Ertrag der landwirtschaftlich nicht benutzten Grundstücke der Grundsteuer ebenso wie der Handel mit Erzeugnissen von eigenen oder gepachteten Grundstücken, sowie mit den davon ernährten Tieren und deren Erzeugnissen von eigenen oder gepachteten Grundstücken, sowie mit den davon ernährten Tieren und deren Erzeugnissen dieser Steuer unterliegt. Die entsprechenden Vorschriften des E. St. G. über die Abgrenzung des landwirtschaftlichen und gewerblichen Einkommens sind daher nur insoweit anzuwenden, als sie mit den Bestimmungen des GGG. nicht in Widerspruch stehen.

f) Die Sonderbesteuerung des Wandergewerbes wurde wegen der mit ihr verbundenen unverhältnismäßig starken Belastung der Veranlagungsbehörden und im Interesse der Geschäftsvereinfachung aufgehoben. Daher unterliegt der Gewerbebetrieb im Umherziehen der Gewerbesteuer, wenn der Unternehmer seinen Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthaltsort oder Betriebsstätte in Württemberg hat. Andernfalls ist er sportelpflichtig. (GStV. § 5).

g) Endlich sind nur in Württemberg betriebene Gewerbe steuerpflichtig. Voraussetzung für die Besteuerung ist das Vorhandensein einer Betriebsstätte i. S. des § 11 Fin. Ausgl.G. innerhalb Württembergs. (vergl. § 6 GSt.V.).

II. a) Was die Steuerbefreiungen (Art. 2 I) betrifft, so fällt allgemein darunter das Eigentum des Staats und der ganz oder teilweise auf Kosten des Staates zu unterhaltenden Anstalten, insbes. die vom Staate selbst betriebenen Gewerbe. (vergl. G.St.V. § 11).

b) Frei sind ferner die Versorgungsbetriebe i. S. der §§ 2 Nr. 2 G.G.G. und 7 K.St.G. wenigstens von der staatlichen Gewerbesteuer, ferner die Betriebe i. S. des § 7 K.St.G., die zwar nicht von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts betrieben werden, deren Erträge aber ausschließlich solchen Körperschaften zufließen (§ 12 G.St.V.)

c) Ferner sind die in § 9 Abs. I Nr. 1 und 2 K.St.G. genannten Reichsbetriebe und Banken gewerbesteuerfrei. Dagegen wären sonstige Gewerbebetriebe des Reichs, sowie Gewerbebetriebe andrer Länder, soweit es sich nicht um Versorgungsbetriebe handelt, gegebenenfalls staats- und gemeindesteuerpflichtig. (§ 13 G.St.V.).
Die vom Staate selbst betriebenen Gewerbe sind staatssteuerfrei, aber gemeindeumlagepflichtig.

d) Für die Sparkassenbetriebe sind die Bestimmungen des § 11 Nr. 2 K. St. G. anwendbar (vergl. § 14 G.St. V.).

e) Die den freien Berufen nahe stehenden Gewerbetreibenden genießen gewisse Steuerbegünstigungen (§ 16 G.St.V.).

f) Der Geschäftsbetrieb der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften ist grundsätzlich gewerbesteuerpflichtig (Art. 1, 1 Nr. 3), ebenso der aller derjenigen Vereinigungen, die den Erwerb und die Wirtschaft ihrer Mitglieder zu fördern suchen. Dagegen liegt ein steuerpflichtiger Betrieb nicht vor, wenn genossenschaftliche Vereinigungen lediglich die gemeinsame Beschaffung wirtschaftlicher Bedürfnisse nach vorheriger Bestellung durch die Mitglieder gegen Ersatz der Selbstkosten bezwecken, ohne daß ein Laden oder Lager gehalten wird (G.St.V. § 17).

g) Völlig steuerfrei sind die landwirtschaftlichen Produktiv- und Verkaufs-Genossenschaften und Vereine in demselben Umfang wie der Einzelunternehmer in der Land und Forstwirtschaft (§ 18 G.St.V.).

h) Dagegen sind landwirtschaftliche Einkaufs- und Gebrauchs-Genossenschaften, wie landwirtschaftliche und gewerbliche Vorschuß- und Kreditvereine nur steuerfrei, wenn das gewerbliche Betriebskapital 10 000 Mk. nicht übersteigt und der Geschäftsbetrieb sich nur auf Mitglieder beschränkt (§ 19 G. St. V.).

III. Steuerpflichtig ist der Unternehmer (Art. 3, 27), d. h. der, auf dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird (vergl. §§ 7—10 G.St.V.) Der Gewerbebetrieb der Ehefrau ist mit dem des Ehemannes in der Regel einheitlich zu veranlagen (§ 9 G.St.V.). Beim Erwerb durch einen Dritten haftet jener für die laufende und rückständige Steuer mit dem Veräußerer als Gesamtschuldner (§ 57 Nr. 1—3 G. St. V.).
Wird das Gewerbe von mehreren gemeinsam betrieben so haften sie als Gesamtschuldner. — Die Steuerpflicht ist somit mit ihrem Träger, dem Unternehmer, eng verknüpft. Veranlagt wird nicht der Gewerbebetrieb, sondern der Unternehmer des Betriebs. Mit dem Wechsel in der Person eines fortdauernden Unternehmens erlischt die Steuerpflicht des bisherigen und entsteht eine solche des neuen Unternehmers. Damit nähert sich die Objektsteuer weitgehend der Personalsteuer.

IV. Die Höhe der zu entrichtenden Steuer, der Steuersatz, wird für jedes Rechnungsjahr durch das Staatshaushaltsgesetz bestimmt (Art IV).

V. Ausgangspunkt für die Fortführung der Kataster ist dasjenige von 1922. Die Uebernahme oder Eröffnung eines steuerpflichtigen Gewerbes ist dem Ortsvorsteher anzumelden. (Art. 6 und 7).

VI. Die Gemeindebehörde hat die steuerbaren Gewerbeerträge festzustellen und das Ergebnis jedem Steuerpflichtigen im „Gewerbeertragsbescheid" (Art. 8) mitzuteilen. Dieser ist seiner rechtl. Natur nach ein Feststellungsbescheid i. S. d. § 220 I Satz 2 AO. Dem Steuer-

pflichtigen steht gegen denselben in erster Linie das Rechtsmittel des Einspruchs an das Finanzamt, hierauf das der Berufung an das Landesfinanzamt und endlich das der Rechtsbeschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu (Art. 9). Zu bemerken ist hier, daß infolge der grundsätzlichen Uebertragung des Ergebnisses der Einkommen- bezw. Körperschaftssteuerveranlagung auf die Gewerbesteuerveranlagung sich ergibt, daß jede Aenderung des zur E.St. oder K.St. veranlagten Gewinns aus Gewerbebetrieb die Berichtigung des gewerblichen Reinertrags und des steuerbaren Gewerbeertrags von Amtswegen nach sich zieht (vergl. § 30 G.St.V.)

VII. Die Kosten der jährlichen örtlichen Berichtigung und Fortführung des Katasters hat die betr. Gemeinde zu tragen (Art. 10).

VIII. Die Steuerpflicht eines stehenden Gewerbes ist in dem Steuerdistrikt zu erfüllen, in dem das Gewerbe betrieben wird (Art. 26). Bei mehreren Betriebsstätten erfolgt eine einheitliche Veranlagung. Beim Gewerbebetrieb im Umherziehen besteht die Steuerpflicht in dem Steuerdistrikt, in dem der Unternehmer seinen Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, oder eine Betriebsstätte hat.

Beim Zerlegungsverfahren (§ 38—42 G. St. V.) ist die Frage der Rechtsmittel gegen die Verteilung des steuerbaren Gewerbeertrags neu geregelt. Es wird dabei zwischen der Ausscheidung der nicht-württembergischen Ertragsteile und der Verteilung des Restes auf die beteiligten württ. Gemeinden unterschieden. Gegen die Ausscheidung der nichtwürttembergischen Ertragsanteile stehen dem Steuerpflichtigen die ordentlichen Rechtsmittel des Art. 9 zu. Dagegen besteht hinsichtlich der Verteilung auf die beteiligten württ. Gemeinden den letzteren, wie auch dem Steuerpflichtigen ein abgekürzter Rechtsmittelzug zu: Einspruch an das Finanzamt und Beschwerde an das Landesfinanzamt, aber da es sich zur überwiegenden Hauptsache um Tatfragen handelt, keine Rechtsbeschwerde.

IX. Stets wird das Unternehmen als ein einziges veranlagt, auch wenn es von der Ehefrau, oder wenn es von mehreren betrieben wird, oder wenn ein Unternehmer mehrere betreibt. (Art. 27).

X. Die Grundlagen für die Bildung des steuerbaren Gewerbeertrags, des Gewerbesteuerertrags (Art. 28) sind die folgenden:

a) Das gewerbliche Reineinkommen wird den Feststellungen für die E.St. und K.St.-Veranlagung unmittelbar entnommen.

b) Hierauf werden alle mit dem Realsteuercharakter unvereinbaren Gewinnberechnungsvorschriften dieser Gesetze ausgemerzt, ebenso der durch das Grund- und Gebäudesteuergesetz erfaßte Betrag.

c) Der verbleibende gewerbliche Reinertrag wird um den persönlichen Arbeitsverdienst des Unternehmers in pauschalierter Form nach der progressiven Skala des Art. 29 gekürzt. Hierbei werden diejenigen Betriebe, deren Gewerbeertrag sich vorherrschend als persönlicher Arbeitsverdienst des Unternehmers darstellt, besonders berücksichtigt, ebenso die Tatsache einer Leitung durch mehrere Unternehmer. Der Abzug des persönlichen Arbeitsverdienstes erstreckt sich nicht auf die Betriebe, die der Körperschaftssteuer unterliegen.

d) Nur subsidiär erfolgt eine Heranziehung des Betriebskapitals und des Umsatzes für die Besteuerung. (Art. 30) siehe XII § 154).

e) Endlich ist das Gesetz zu der dreijährigen Durchschnittsberechnung des gewerblichen Reinertrags übergegangen. Dabei wird für diese Berechnung in Verlustjahren der gewerbliche Reinertrag mit eingesetzt und der steuerbare Gewerbeertrag mit dem Mindestbetrag von Mk. 30.—.

XI. a) Insbesondere der Schuldzinsenabzug (§ 25 G.St.V.): Abzugsfähig sind Zinsen aus Schulden, die aus der Inanspruchnahme von Warenbezugskredit, laufendem Bankkredit, oder sonst unmittelbar aus dem laufenden Geschäftsverkehr herrühren. Ebenso dürfen Pfandbriefanstalten und Hypothekenbanken, sowie Vorschuß- und Kreditvereine, die ihren Verkehr auf den Kreis ihrer Mitglieder beschränken, die Zinsen aus Pfandschulden und Anleihen abziehen. Dagegen sind Zinsen aus Schulden, die zum Erwerb oder zur Erweiterung des Unternehmens oder zu sonstigen Verbesserungen aufgenommen wurden, dem Gewinn aus dem Gewerbebetrieb zuzurechnen. Auch bei dinglich gesicherten Schulden richtet sich die Abzugsfähigkeit der Zinsen ausschließlich nach dem Zweck der Schuldenaufnahme.

b) Der Abzug des steuerbaren Grund- und Gebäudeertrags (§ 26 G.St.V.): Dieser ist von Amtswegen und möglichst auf der Grundlage der Einkommennachweisungen vorzunehmen. Abzugsfähig ist nur der nach dem G.G.G. steuerbare Grund- und Gebäudeertrag, der in Württemberg gelegenen Grundstücke, Gebäude und Gebäudeteile.

c) Ausscheidung des persönlichen Arbeitsverdienstes (Art. 29): In keinem deutschen Gewerbesteuergesetz ist bei der Besteuerung des Gewerbeertrags der Grundsatz auch nur entfernt so konsequent, wie in Art. 29 des G.G.G. durchgeführt, daß das Arbeitseinkommen des Unternehmers, das im Gewerbeertrag mit enthalten ist, nicht noch einer weiteren Besteuerung unterzogen werden sollte. Während die übrigen Länder sich mit der Freilassung niederer Beträge begnügen, soll hier durch die Staffelung des Art. 29 I etwa der Betrag frei gestellt werden, den der Unternehmer als Entlohnung im Durchschnitt einem Dritten bezahlen müßte, der seine Stelle wie er ausfüllen würde. Es sind auszuscheiden:

von den ersten	1000 Mk.	der gewerbliche	Reinertrag		90%
„ „ folg.	1000 Mk.	„	„	„	80%
„ „ „	2000 Mk.	„	„	„	70%
„ „ „	1000 Mk.	„	„	„	60%
„ „ „	2000 Mk.	„	„	„	50%
„ „ „	2000 Mk.	„	„	„	40%
„ „ „	2000 Mk.	„	„	„	30%
von dem Rest			„	„	20%

bei Gewerbetreibenden, die den freien Berufen nahestehen, tritt hinzu noch ein weiterer Abzug von 2500 Mk.

Bei OH's, KG's und Gesellschaften des BGB. kommen für die zweiten und weiteren Mitarbeiter nach Art. 29 III noch weitere Abzüge in Höhe von 40 Prozent, bezw. 20 Prozent in Betracht.

Dagegen soll eine unangemessen hohe Ausschüttung von Bezügen bei A.G.'s, K.G. a. A. und G.m.b.H. an Vorstandsmitglieder, Geschäftsführer, Direktoren oder sonstige, an leitender Stelle befindliche Personen durch die Vorschrift der evtl. Hinzurechnung gemäß Art. 29 IV entgegengetreten werden.

XII. Schon das Gesetz von 1922 wies der Besteuerung des Betriebskapitals neben derjenigen des Ertrags eine aushilfsweise Rolle zu. In der Begründung des Entwurfs zum Gesetz von 1922[1]) ist ausgeführt: „Das Betriebskapital soll im allgemeinen keine Bedeutung mehr haben. Für größere Betriebe mit einem gewerblichen Betriebskapital von mehr als 100 000 Mk. ist jedoch eine Sonderregelung vorgesehen: Damit gefährliche Schwankungen der Erträge für Staat und Gemeinden vermieden werden, soll der steuerbare Gewerbeertrag nach Abzug des persönlichen Arbeitsverdienstes wenigstens bei größeren Unternehmungen nicht niederer sein als die 6prozent. d. h. die handelsübliche Rente aus dem Betriebskapital. Auch dem Wesen der Ertragssteuern, bei denen neben dem Grundsatz der Leistung nach der Leistungsfähigkeit auch der der Leistung nach der Gegenleistung oder des gerechten Entgelts zu berücksichtigen ist, entspricht es, daß der Gewerbetreibende auch in solchen Fällen eine Steuer zahlt, denn namentlich die größeren Unternehmungen ziehen von den öffentlichen Leistungen und Einrichtungen besondere Vorteile und verursachen Staat und Gemeinden besondere Ausgaben für Schulden, Straßenbaulasten usw."

a) Demgemäß ordnet Art. 30 im Falle, daß der steuerbare Gewerbeertrag hinter 5 Prozent des gewerblichen Betriebskapitals zurückbleibt, eine Erhöhung auf diesen Betrag an.

b) Als Betriebskapital wird das entsprechend dem Reichsbewertungsgesetz gewonnene Betriebsvermögen zu Grund gelegt. Doch gehen hiervon die Grundstücke, Gebäude und Gebäudeteile ab und zwar mit dem Betrag, mit dem sie nach diesem Gesetz angesetzt sind.

c) Während die Schulden, welche zum Erwerb oder zur Erweiterung des Betriebsvermögens oder zu sonstigen Verbesserungen dienen, dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind, dürfen laufende Warenbezugs- und Bank-Kredite abgezogen werden.

(vergl. § 29 GStV.)

Diese Vorschrift erfuhr durch das Gesetz vom 11. Mai 28[2]) eine Aenderung in dem Sinne, daß neben der subsidiären Heranziehung des Betriebskapitals noch eine solche des Umsatzes verwendet wird, indem der neugefaßte Artikel 30 vorschreibt, daß, sofern der steuerbare Gewerbeertrag hinter 5 Prozent des gewerblichen Betriebskapitals oder 2 Prozent des im letzten Wirtschaftsjahre erzielten Umsatzes zurückbleibt. er auf den größeren der beiden Beträge zu erhöhen ist. Dabei sinkt der Satz von 2 Prozent bei einem Umsatz von

bis	40 000	Mk.	auf			0,25%
von	40 000	Mk.	bis	80 000	Mk. auf	0,50%
von	80 000	Mk.	bis	120 000	Mk. auf	0,75%
von	120 000	Mk.	bis	160 000	Mk. auf	1,00%
von	160 000	Mk.	bis	240 000	Mk. auf	1,25%
von	240 000	Mk.	bis	320 000	Mk. auf	1,50%
von	320 000	Mk.	bis	400 000	Mk. auf	1,75%

---

[1]) vergl. Landtagsbeil. 796 v. 1922 S. 437

[2]) vergl. Gesetz über die Feststellung des Staatshaushaltsplans für das Rechnungsjahr 1928 (Staatshaushaltplan 1928 Reg. Bl. 1928 S. 149 ff.)

2. Teil.
Die Gewerbesteuer und der Finanzausgleich.

§ 25
Die Reformvorschläge.

Der im Laufe der Jahre in Erscheinung tretende Verfall des deutschen Volksvermögens, das heute etwa 150 Milliarden gegenüber 300 bis 400 Milliarden vor dem Kriege beträgt, die Tributlasten, die passive Handelsbilanz und die absinkende Konjunktur ließen in den Kreisen der Wirtschaft die sich nach der Inflation aufs stärkste dem Angriff der Steuergesetzgebung ausgesetzt sah, den Ruf nach einem Abbau der steuerlichen Lasten ertönen, damit die Möglichkeit der notwendigen Kapitalbildung gegeben werde. Dies wird man bei einem Blick auf das Anschwellen der Ausgaben der öffentlichen Hand, die heute etwa 50 Proz. des Volkseinkommens gegen etwa 8 Prozent vor dem Krieg an sich zieht, anerkennen müssen[1]). Nun war durch die Popitz/Schlieben'sche Reichsfinanzreform des Jahres 1925 der Reichsetat völlig saniert worden und das Reich benutzte in der Folge die zunächst günstige Finanzlage um den zweifellos überhöhten Steuerdruck zu senken, — allerdings auf eine Weise, die wohl mit Recht beanstandet wurde. Jedoch bereits die Tatsache der Senkungsaktionen brachte der Reichsfinanzverwaltung Sympathien. Umso unangenehmer wurde empfunden, daß diese für den Steuerzahler wenig fühlbaren Erleichterungen in der Mehrzahl der Länder und Gemeinden durch das Anziehen der Realsteuerschraube überkompensiert wurden.

So wandte sich die Oeffentlichkeit der Finanzgebarung dieser Körperschaften zu, und man stellte fest, daß insbesondere die Haushalte der Gemeinden aus stark umstrittenen Gründen ein enormes Anschwellen aufweisen was, da ihnen die Realsteuern als ziemlich einzige variable Steuern verblieben waren, zu einer früher undenkbaren Anspannung derselben führte.

So kam es, daß der Finanzausgleich in den Mittelpunkt des Interesses gerückt wurde, da zunächst die Länder, deren Lage tatsächlich eine sehr prekäre geworden war, eine Rückwärtsrevidierung der Steuerhoheitsverteilung verlangten, die schließlich in dem Postulat der Gewährung eines Zuschlagsrechts zur Einkommen- und Körperschaftssteuer festere Formen annahm. Diese Gedanken wurden, wenn auch aus anderen Gründen von den Kreisen der Wirtschaft aufgenommen. Man hatte sich in der Oeffentlichkeit in weitem Umfang daran gewöhnt, das Anschwellen der Ausgabenseite der öffentlichen Etats insbesondere beim Reich und den Kommunen als „zwangsläufig" zu betrachten. Andererseits wagte man nach Lage der politischen Verhältnisse kaum noch auf direktem Wege einen Abbau der öffentl. Etats zu erreichen. So ging schließlich das Bestreben der Wirtschaft dahin, bei den Ländern und Kommunen den Hebel anzusetzen, und man suchte und sucht noch heute dadurch die eigenen Lasten zu erleichtern, daß man bei den Realsteuern die Einführung von Höchstgrenzen verlangt und zu deren Gewinnung auf eine allgemeine Unifizierung des Gewerbesteuerrechts hinarbeitet.

---

[1]) vergl. Pistorius: Die Deutschen Finanzen und die Reichsfinanzreform in D. St. 3. 1930 S. 2

Diese Frage fand — nachdem sie der breiten Oeffentlichkeit vor allem durch einen Artikel Haußmanns[1]) vor Augen geführt worden war — insbes. in dem Becker-Hensel'schen Gutachten über Gewerbesteuer und Finanzausgleich[2]) eine eingehende Erörterung. Ausgangspunkt ist dabei die unbestreitbare Ueberbelastung der Wirtschaft und die Frage nach einer Milderung des auf ihr lastenden Steuerdrucks. Die Autoren setzen bei ihrer Betrachtung als Axiom voraus, daß die notwendigen Bedürfnisse des Reiches denen der Länder vorzugehen hätten, wobei sie davon ausgehen, daß das Reich seine Ausgaben auf das wirklich notwendigste einschränke. Sie sind sich darüber klar, daß die derzeitige Regelung des Finanzausgleichs die Länder und Gemeinden leicht dazu führe ,die einzigen ihnen verbliebenen beweglichen Steuern: die Ertragssteuern ungemessen zu erhöhen. Zum Beweis, daß dem so sei, verweisen sie darauf, daß nach den Schätzungen Mulerts[3]) das Gesamtaufkommen an Gewerbesteuer in den preußischen Gemeinden rund das dreifache der Vorkriegszeit betrage — wie das ganze Gutachten überhaupt weitgehendst preußische Verhältnisse zu Grunde legt.

Ueberhaupt bemängelt sie am derzeitigen Steuersystem, daß es außer an der allgemein anerkannten Ueberbelastung an einer weitgehenden Ungleichmäßigkeit der Gesamtbelastung in den einzelnen Landesteilen und einer Kompliziertheit seines ganzen Aufbaues kranke. Wenn sie auch am Ueberweisungssystem des jetzigen Finanzausgleiches anerkennen, daß es einen interkommunalen Lastenausgleich ermögliche und zu einer überlegten Gesamtsteuerwirtschaft führen könne, so glauben sie doch die Forderung der Einführung eines Zuschlagsystems erheben zu müssen, indem sie einerseits auf die zum Teil durch das Ueberweisungssystem hervorgerufene Lockerung der Selbstverantwortlichkeit in den Landes- und Gemeinde-Parlamenten hinweisen und in der Einführung eines Zuschlagesystems andererseits einen eminent politischen Faktor der Erziehung zur Sparsamkeit erblicken.

Daneben geben sie für die vorgeschlagene Regelung zu, daß der Gemeindehaushalt auch fernerhin seine Hauptstütze in den Realsteuern finden müsse. Dem Ausbau der Gebäude- und Grundsteuer seien enge Grenzen gezogen. Sie stellen die Forderung, einer Vergleichbarkeit der Belastung in den Vordergrund und indem sie nach einem möglichst vereinfachten Steuersystem mit einer engen Anknüpfung der Realsteuern an die Vermögens-, Einkommens- und Körperschaftssteuern das Wort reden, schließen sie sich dem Hausmann'schen Leitgedanken an, daß Voraussetzung eines Zuschlagsrechts bei der Einkommensteuer sei, daß auf dem Gebiete der Gewerbesteuer durch Ausnützung der in Art. 11 R.V. gegebenen Möglichkeit eine durchgreifende Vereinfachung und Sicherung gegen Ueberspannungen geschaffen werde. Sie verlangen, daß reichsrechtlich in erster Linie bei Regelung der Grundlagen der Gewerbesteuer ein Satz bestimmt werde, über den hinaus die Steuer nur mit Genehmigung möglichst unabhängiger Stellen etwa der höchsten Landesbehörden nach Anhörung der Handelskammern unter Mitwirkung von Reichsbehörden erstreckt werden dürfe.

Um die Frage, wann die zulässige Höchstgrenze der Belastung erreicht sei, entscheiden zu können, bedürfe es der Vergleichsmöglichkeit der

[1]) vergl. Haußmann: Gewerbesteuer und Finanzausgleich (Steuer und Wirtschaft 1926 Nr. 8)
[2]) vergl.: Gewerbesteuer und Finanzausgleich Gutachten der Herren Dr. h. c. Enno Becker, München und Dr. Albert Hensel, Bonn 1926
[3]) vergl. Mulert Kommunalfinanzen und Verwaltungsreform

Ergebnisse der verschiedenen Bezirke, des Reichsdurchschnitts usw. Zur sicheren Feststellung dieser Daten sei Voraussetzung, daß die Grundlagen der Gewerbesteuer reichsrechtlich geordnet würden. Damit wäre das Ziel der reichsrechtlichen Rahmenregelung einmal das, einen Vergleich der Belastung durch die Gewerbesteuer in den verschiedenen Gebieten zu ermöglichen und sodann eine Ueberlastung des Gewerbes in den einzelnen Gebieten zu erschweren. Damit ergebe sich neben der Grundforderung einer Reform des Finanzausgleichs, die Notwendigkeit der reichsrechtlichen Aufstellung einer Relation zwischen der zulässigen Gesamtbelastung durch die Einkommen- und durch die Realsteuern und vor allem die Erfordernis, die Bemessungsgrundlagen und den Steuertarif gleichmäßig zu regeln, ohne, daß damit die Autonomie der Länder, denen die Bestimmung der Höhe der Steuer verbleiben solle, angetastet werden solle.

Bei der Prüfung, ob und inwiefern einheitliche Bemessungsgrundlagen ohne Verletzung der berechtigten Interessen der Länder gefunden werden könnten, kommen die Verfasser zu dem Ergebnis, daß die Verschiedenheiten in den Grundzügen gar keine so großen und unüberwindlichen seien.

Als Grundsätze für die vorgeschlagene Reichsrahmenregelung nennen sie: Bei der sachlichen und persönlichen Steuerpflicht seien keine bedeutenden Aenderungen gegenüber dem seitherigen Zustande nötig, da die Gewerbesteuergesetze der einzelnen Länder bereits weitgehende Uebereinstimmung aufweisen würden.

Als Besteuerungstypus komme in erster Linie eine Ertragsabgabe in Betracht. Sodann sei an eine Kapitalabgabe und evtl. — wenigstens für eine Uebergangszeit — an eine Lohnsummenabgabe zu denken. Als Grundtypus empfehle sich die Ertragsabgabe, die bereits jetzt vorzugsweise angewandt werde. Daneben sei als weiterer Besteuerungsmaßstab eine Berücksichtigung des im Betrieb investierten Kapitals zu Grunde zu legen. Der Grundgedanke liegt hierbei darin, daß jeder in einem Gewerbebetrieb arbeitende Kapitalbetrag einen bestimmten Mindestertrag abwerfen müsse: Dadurch werde ein Faktor außerordentlicher Stetigkeit in den Landes- und Gemeindehaushalt durch Sicherung eines Mindestaufkommens gebracht. Weiterhin biete auch die Lohnsummensteuer nicht unerhebliche Vorteile. Die Grundlage für die Ertragsabgabe soll das festgestellte Einkommen aus Gewerbebetrieb nach der Reichseinkommensteuer bilden.

Durch die Wahl dieser Grundlage solle die Gewerbesteuer zu einer Tochterabgabe der Reichseinkommensteuer werden.

Unter Festhaltung des Reinertragsgedankens soll eine Hinzurechnung von Schuld-, Miet- und Pachtzinsen nicht in Frage kommen. Die Verfasser müssen zugeben, daß gegen den vollen Abzug der Schuldzinsen erhebliche Bedenken bestehen. Man könne damit helfen, daß nur ein dem üblichen Zinsfuß entsprechender Schuldzinsenabzug gestattet würde. Obwohl Hensel sich der Einsicht nicht entziehen kann, daß der Schuldzinsenabzug zu einer entsprechenden Höherbelastung des restierenden Reinertrags führen muß, möchte er für die nächste Zeit einen solchen befürworten und zwar aus der Erwägung, daß in den nächsten Jahren berücksichtigt werden müsse, ob ein Betrieb überhaupt noch Steuerkraft besitze. Ebenso will er einen Abzug der Miet- und Pachtzinsen gestatten.

Ferner erscheint ihm die allgemeine Einführung eines Abzugs für die Eigenleistung des Unternehmers in Höhe von etwa 1500 Mk. als angebracht. Erwägenswert sei ein Mindestabzug für das Einsetzen der eigenen Arbeitskraft bei persönlicher Mitwirkung des Unternehmers.

Bei der Kapitalabgabe will Henfel das nach dem Reichsbewertungsgesetz festgestellte gewerbliche Betriebsvermögen zu Grunde legen. Durch eine solche Anknüpfung würden die Beziehungen zwischen den Realsteuern und den geplanten Zuschlägen zur Einkommens- und Körperschaftssteuer einfach und zweckmäßig hergestellt.

Sie bedeute einen wesentlichen Schritt zur Herbeiführung eines wirklichen Reichssteuerrechtes.

Zweifelhaft erscheint ihm, ob eine Zulassung des völligen oder teilweisen Abzuges der auf dem gewerblichen Vermögen lastenden Schulden und der im freien Eigentum stehenden Betriebsmittel mit den Interessen der Gemeinden vereinbar sei. Wer auf systematische Einheit und Verwaltungsvereinfachung den Nachdruck lege, müsse diese Forderung unbedingt erheben. Dies würde aber den berechtigten Forderungen widersprechen, welche die Gemeinden unter dem Gesichtspunkt der Leistung und Gegenleistung innerhalb ihres Gesamtsteuersystems stellen müßten. Dieses Prinzip dürfe nicht völlig aufgegeben werden; darum müsse verlangt werden ‚daß den Gemeinden ein gewisser Mindestertrag an Gewerbesteuer selbst dann gewährleistet werde, wenn die zu besteuernden Betriebe keinen Reinertrag abwerfen sollten.

Endlich sei für die Gewerbesteuer eine Veranlagung nach dem Ergebnis des vergangenen Jahres ohne Abschlagszahlung und zwar nach einem dreijährigen Durchschnitt zu fordern. Die Veranlagung nach dem Dreijahresdurchschnitt würde der Wirtschaft, wie den Gemeinden erhebliche Vorteile bringen, da sie dazu diene, den völligen oder teilweisen Ausfall der Ertragsabgabe in einem schlechten Jahr für die Gemeinde weniger fühlbar zu gestalten, während für die Wirtschaft besonders gute Jahre in der steuerlichen Belastung weniger stark in Erscheinung treten würden.

Der Hauptwert der Neuregelung wird darauf gelegt, daß durch die reichsrechtliche Rahmenziehung der Gewerbesteuer die Möglichkeit einer Inbeziehungssetzung zwischen der Belastung durch die Einkommensteuer und die Realsteuer geschaffen werden solle.

Hinsichtlich der Tarifgrundlagen wird gefordert, daß die Freigrenze nicht allzu hoch angesetzt werde, und vorgeschlagen, sie bei etwa 8000 Mk. Ertrag anzusetzen. Endlich nehmen die Verfasser gegen eine allzu starke Staffelung des Tarifs Stellung.

Sodann solle von einem Normaltarifprozentsatz ausgegangen werden, der sich aus der zumutbaren Gesamtbelastung der gewerbesteuerzahlenden Wirtschaft im Verhältnis zum Einkommensteueraufkommen ergeben sollte. Nach den Vorschlägen von Henfel sollen vier Reichsnormaltarife aufgestellt werden:

1. Zur Einkommensteuer,
2. Zur Körperschaftssteuer,
3. Zur Grundsteuer,
4. Zur Gewerbesteuer.

Durch eine Verkoppelung derselben solle erreicht werden, daß der durch alle Steuern herbeigeführte Steuerdruck ungefähr gleichmäßig sei, und daß die Gesamtbelastung nicht über ein bestimmtes Maß hinausgehe. Allerdings dürfe diese Regelung nicht zu einem absolut gebundenen Zuschlagsrecht der Länder und Gemeinden führen, vielmehr solle zunächst das Reich, das an dem Realsteueraufkommen finanziell zu interessieren sei, seinen Anteil bestimmen. Hierauf kämen die Länder, die auch zu bestimmen hätten, welchen Pflichtteil ihre Unterverbände erheben müßten. Endlich

solle es diesen frei stehen bis zu einer bestimmten Obergrenze von sich aus Zuschläge zu erheben. Voraussetzung dieses „relationsgebundenen" Zuschlagesystems müsse in weitem Umfange eine Neu- und Umgestaltung der Länder und Gemeinden in der Richtung einer Schaffung leistungsfähiger Verbände sein. Damit käme das ganze Problem einer Umgestaltung der Landes- und Bezirkskörperschaften in Fluß. An dieser Folge kann auch das kunstvoll erdachte System zum Zwecke der Feststellung der steuerlichen Leistungsfähigkeit der einzelnen Gemeinde- und Bezirksverbände nichts ändern. — Schließlich muß Hensel am Ende seiner Arbeit selbst davor warnen, von dem zukünftigen Lastenausgleich das Wunder einer absolut gerechten Verteilung des Steueraufkommens zu erwarten, und weist ausdrücklich darauf hin, das einzige Ergebnis, das erreicht werden könne, sei das, daß die Verschiedenheit der steuerlichen Belastung sich in mäßigen Grenzen bewegen werde.

Auch Hensel muß sich die Frage vorlegen, was bei dieser Regelung aus dem Sachsteuercharakter der Gewerbesteuer werde. Ohne darauf einzugehen, daß auf diesem Gesichtspunkte die Finanzausgleichsregelung bei der Gewerbesteuer basiert, sucht er dieses Bedenken durch den Hinweis zu entkräften, daß sich die sogenannten Ertragssteuern bereits seither mehr und mehr der Einkommensteuer angenähert hätten. Sie wären allgemach zu partiellen Vermögens- und Einkommensteuern geworden, bei denen sogar die Schulden berücksichtigt würden. So seien die Personal- und Realsteuern heute ununterscheidbar geworden und ihre reine Form sei eher „im Begriffshimmel der Lehrbücher als in den Niederungen der irdischen Wirklichkeit zu finden." Ferner sei die Theorie, auf der die Objektbesteuerung in der Hauptsache gestützt werde, die Aequivalenstheorie weitem Umfange verlassen. Das habe Schanz durch den Nachweis bewiesen, daß der Gedanke, die Realsteuern hätten den Nutzen, den die wirtschaftlichen Einrichtungen einer Gemeinde bieten, abzugelten, sich immer mehr verflüchtigt habe, weil dieser Vorteil heute in anderer Weise abgegolten werde. Endlich werde der Objektcharakter der Gewerbesteuer doch in weitem Umfange aufrecht erhalten, da auch in Zukunft den persönlichen Verhältnissen kein Einfluß eingeräumt werde, und weiterhin dadurch, daß bei jedem Gewerbebetrieb, der eine wirtschaftliche Einheit für sich bilde, das gewerbliche Einkommen und Kapital ohne Rücksicht auf die sonstigen Betriebe und Verhältnisse des dahinter stehenden Unternehmers erfaßt werde. Dem allen gegenüber stehe der enorme Vorteil, daß eine solche Regelung dem Zuge der Entwicklung folge, und zu einer außerordentlichen Vereinfachung der Verwaltung einerseits und der steuerlichen Verhältnisse der Besteuerten andererseits führe. —

Ueber[1]) die hier interessierenden Bestimmungen des einen Teil des vorgeschlagenen Steuervereinheitlichungsgesetzes bildenden Gewerbesteuerrahmengesetzes ist in Kürze folgendes zu sagen: Dieses Gesetz hat sich neben der Schaffung einer Vergleichsgrundlage für die Belastung in den verschiedenen Ländern und Gemeinden eine Vereinfachung des Veranlagungsverfahrens zum Ziel gesetzt.

Bei der Bestimmung des Steuergegenstandes fällt die weite Fassung des Begriffs der steuerpflichtigen Betriebsstätte im § 6 des Entwurfs auf. Steuerfrei sollen sein:

---

[1]) vergl. Carl Landauer: Die Gewerbesteuer im Reichsrahmengesetz in Deutscher Volkswirt 2. Jahrg. S. 45
Koppel: Das Gewerbesteuerrahmengesetz und insbes. Bühler a. a. O. S. 118 ff.

1. die Landwirtschaft, einschließlich ihrer Nebenbetriebe, der Forstwirtschaft, des Gartenbaus und der Fischerei.
2. Erwerbstätigkeiten, die keinen Betrieb erfordern, insbesondere die freien Berufe.
3. aus sozialpolitischen und anderen Gründen eine weitere Gruppe, die vor allem öffentliche Sparkassen, die Reichspost, die Reichsmonopolbetriebe bezw. Verwaltungen, die Reichsbahn und Reichsbank usw., gemeinnützige Unternehmungen und gewisse Produzentengenossenschaften umfaßt. (vergl. §§ 6 und 7 des Entw.).

Was die uns hauptsächlich interessierenden Besteuerungsgrundlagen betrifft, so nimmt der Entwurf in Anlehnung an die bisherige preußische Regelung als solche den Gewerbeertrag, das Gewerbekapital und die Lohnsumme. Der Entwurf schlägt nun grundsätzlich eine Kombination der 3 Grundlagen unter überwiegender Heranziehung des Gewerbeertrags vor, doch sollen nach § 16 die Länder bestimmen können, daß statt einer Gewerbekapital- und Lohnsummensteuer zusammen eine Kapital- und Lohnsummensteuer je allein erhoben wird. Um die Vergleichbarkeit zu wahren, sind für diese Fälle gewisse Relationen vorgeschrieben. — Der Berechnung des Gewerbeertrags werden im wesentlichen die Vorschriften des E. St. G. und K. St. G. zu Grunde gelegt; doch werden der Natur der Steuer als Objektsteuer entsprechend hinzu gerechnet die Zinsen für die nicht aus laufenden Verbindlichkeiten bestehenden Schulden; ebenso treten hinzu Renten und dauernde Lasten, sowie Gewinnbeträge, die an stille Gesellschafter oder andere nicht als Mitunternehmer beteiligte Personen entrichtet werden, insbesondere auch Miet- und Pachtzinsen insoweit als sie den ortsüblichen Miet- und Pachtwert der gewerblichen Räume übersteigen (vergl. §§ 10 und 11 Entw.) — Bei der Gewerbekapitalsteuer sind im wesentlichen maßgebend die Vorschriften des Reichsvermögenssteuergesetzes in Verbindung mit dem Reichsbewertungsgesetz (Einheitswerte vergl. § 13 Entw.). — Der Berechnung der Lohnsumme werden die Bestimmungen des E.St.G. zu Grunde gelegt (§ 14 Entw.)

Dem Zwecke der Vergleichbarkeit dienen die Figuren der Hauptsteuersätze und Hauptsteuerbeträge des § 15 Entw., die Meßzahlen darstellen sollen; während die eigentliche Höhe der Steuer von den Ländern bezw. von den Gemeinden nach Maßgabe der Landesgesetze bestimmt werden soll.

§ 26

Zur Kritik der Reformvorschläge.

Die geschilderten Reformvorschläge haben seither nur geringen Beifall gefunden. Während sie den Interessentengruppen, deren Betreiben sie ihre Entstehung verdanken, nicht weitgehend genug sind, haben sich die Länder und Gemeinden durch sie in ihrem Lebensnerv getroffen gefühlt. So haben die vorgeschlagenen Rahmengesetze von einer Seite scharfe Kritik gefunden, von der ihre Befürworter wohl kaum eine solche erwartet hätten, nämlich von Strutz [1]). Er räumt ohne weiteres ein, daß nach der von der Reichsregierung vorgeschlagenen Vereinheitlichung der Realsteuern und des Verfahrens in Steuersachen von der Steuerhoheit der Länder nur sehr wenig übrig bleiben würde, daß diese dann in der Ge-

[1]) Strutz: Das Gewerbesteuerrahmengesetz, Deutsche Steuerzeitung, 16. Jahrgang, No. 10

staltung ihrer wichtigsten Steuern weniger Bewegungsfreiheit hätten als die preußischen Gemeinden nach dem Kommunalabgabengesetz von 1893. Er spricht offen aus, daß er die Beeinflussung durch „Fachverbände" die wirtschaftlichen Spitzenverbände darstellen, von denen die Vereinheitlichungsbestrebungen ihren Ausgang genommen haben, nicht billigen könne. Zwar hält auch er einheitliche Realsteuern für wünschenswert; ein einheitliches Wirtschaftsgebiet erfordere einheitliche Steuern, die verschiedene Gestaltung der Realsteuern führe zu einem Leerlauf der Verwaltungstätigkeit und erschwere den Ueberblick über die wirtschaftliche Gesamtbelastung, aber schon die Betrachtung der Wünsche der Gewerbekreise lasse die Schwierigkeit des angeschnittenen Problems erkennen; während die Industrie auf den Ertrag abstellen wolle, möchten die Handwerkerkreise eine stärkere Inanspruchnahme der Gewerbekapitalsteuer befürworten. So kommt er zur Forderung eines kombinierten Systems. Sodann erklärt er, daß er die behauptete Ueberlebtheit des Aequivalenzprinzips nicht zugeben könne und wendet sich gegen das Bestreben, die lediglich auf den Reinertrag abgestellte Gewerbesteuer in einen reinen Zuschlag zur Einkommensteuer zu verwandeln. — Er stellt klar, daß es falsch sei, zu verlangen, eine Steuer dürfe keinesfalls aus der Substanz gefordert werden, und verteidigt aus diesem Gesichtspunkt heraus die Heranziehung des Gewerbekapitals als Sicherheitsfaktor neben dem Reinertrag. Dies sei notwendig, da der Aufbau einer Gewerbesteuer allein nach dem erzielten Reinertrag die Gefahr der Unergiebigkeit und stark schwankender Einnahmen für die Steuergläubiger in sich schließe und so keinesfalls das Rückgrat des Haushaltswesens der Länder und Gemeinden bilden könne. Das hätten schon die Erfahrungen mit dem Miquel'schen Gewerbesteuergesetz bewiesen. — Sein Hinweis auf die Beliebtheit der Lohnsummensteuer bei der rheinischen Großindustrie muß als Beweis betrachtet werden, daß gerade die Gewerbebesteuerung auf regionale Verschiedenheiten Rücksicht nehmen muß.

Zuletzt weist Strutz darauf hin, daß, selbst wenn man die Haushaltsführung der Länder und Gemeinden künftighin noch so streng auf mögliche Ersparnisse überprüfen möge, es dennoch immer unmöglich bleibe, für das ganze Reich einheitliche, unüberschreitbare Höchstgrenzen für die Heranziehung der Realsteuern und wenn es zur Gewährung des Zuschlagsrechts zur E.St. und K.St. komme, für diese Zuschläge reichsgesetzlich festzulegen. Dazu würden die Verhältnisse jeweils viel zu verschieden liegen. — Den einzigen Ausweg, um ein Sicherheitsventil gegen allzu hohe Belastung zu erreichen, sieht er in der Einführung einer Genehmigungserfordernis, die insbesondere den Gemeinden gegenüber scharf ausgeprägt sein müsse.

Während die Befürworter der Reformvorschläge vom Standpunkte der Steuerzahler ausgegangen waren, untersucht Schwede[1]) das Problem mehr vom Standpunkt der Steuergläubiger, der Länder und Gemeinden.

Nach einem Hinweis, daß den dargelegten Reformplänen sehr beachtliche staatsrechtliche Bedenken entgegenstehen, bemerkt er, daß gegen die geplanten Maßnahmen, die bei der Heranziehung des Vermögens ausschließen sollen, daß einzelne Teile einer Vermögenssteuereinheit zur Gewerbesteuer, andere zur Grundsteuer herangezogen werden, keine erheblichen Bedenken zu erheben seien.

---

[1]) Schwede: Gedanken zum Reichsrahmengesetz für die Gewerbesteuer und Grundsteuer.

Anders verhalte es sich mit der Möglichkeit eines, wenn auch beschränkten Schuldenabzugs. Das Verbot eines solchen entspreche dem Charakter der Gewerbesteuer als Objektsteuer. Die Möglichkeit des Nichtabzugs der Schulden müsse den Ländern unbedingt erhalten bleiben. Wolle man auf einem solchen beharren, so empfehle sich ein teilweiser Abzug der unmittelbaren Betriebs- und mit dem Betrieb in wirtschaftlichem Zusammenhange stehenden Schulden. —

Gegenüber der reinen Zugrundelegung des nach den Vorschriften des E.St.G. und K.St.G. ermittelten gewerblichen Gewinns erfordere die Natur der Objektsteuer bei der Feststellung des Gewerbeertrags die Zulassung gewisser Modifikationen. Insbesondere müsse den Ländern die Möglichkeit gelassen werden, gewisse Beträge, die unter dem Gesichtspunkte der Werbungskosten oder Sonderleistungen bei der E.St. und K. St. abgezogen würden, dem nach den Vorschriften dieser Gesetze ermittelten Gewinn wieder hinzuzurechnen.

Ferner müsse den Ländern gestattet bleiben, den Steuersatz nach der Höhe der Besteuerungsmerkmale zu staffeln, oder einzelne Gegenstände oder Teile von diesen, die zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören, mit einem andern Steuersatz heranzuziehen, als die übrigen Teile der wirtschaftlichen Einheit.

Keinesfalls dürften die Länder verpflichtet werden, innerhalb bestimmter vom Reiche zu erlassender Richtlinien das Verhältnis festzusetzen, in dem ihr eigener und der gemeindliche Steuerbedarf aus Anteilen an der E. St. und K. St. einerseits und aus Grund- und Gewerbesteuer andererseits zu decken sei. Diese Fixierung stoße bei der Frage der Gewinnung dieses Verhältnisses auf unüberwindliche Schwierigkeiten. Eine solch schematische Regelung werde auch den durchaus verschiedenen Bedürfnissen der einzelnen Länder und Gemeinden sowie ihren besonderen eigenartigen Verhältnissen nicht gerecht. Endlich wendet er sich gegen das geplante Anhörungsrecht der amtlichen Interessenvertretungen. Fernerhin dürfe die Möglichkeit der Verwendung anderer Besteuerungsmaßstäbe als der des Vermögens und des Ertrags — sei es neben diesen oder auch allein — den Ländern nicht verwehrt werden.

Schwede untersucht dann im besonderen[1]) die Bedeutung des im Rahmengesetz niedergelegten „einheitlichen Steuerrahmens". Dieser soll nach der Begründung zum Entwurfe des Steuervereinheitheitlichungsgesetz: „der Tarifbestimmung der Länder und Gemeinden als einheitliche und damit jederzeit vergleichbare Grundlage dienen." Er muß feststellen, daß die Einführung dieses „Vergleichsfaktors" nicht nur eine tiefeingreifende Beschränkung, wenn nicht Beseitigung der Tarifhoheit der Länder darstelle, sondern auch das ganze Besteuerungsverfahren kompliziere und erschwere. Sodann geht er zur Prüfung der Frage über, ob die Einführung der Hauptsteuersätze und Beträge eine unbedingte Voraussetzung für die erstrebte Vergleichbarkeit der Realsteuern in den einzelnen Ländern und Gemeinden darstelle. Er kommt zu dem Ergebnis, daß diese erstrebte Vergleichbarkeit bereits heute trotz der verschiedenartigen Landessteuergesetze vorhanden ist, und weist nach, daß Vergleiche auch ohne die Komplizierung durch die Hauptsteuersätze möglich wären. Andererseits sei durch die wahlweise Zulassung der Gewerbe-

[1]) vergl. Schwede: Die Bedeutung der in den Entwurf des Grundsteuer- und des Gewerbesteuerrahmengesetzes enthaltenen Hauptsteuersätze und Hauptsteuerbeträge für die Vergleichbarkeit der Realsteuern in den einzelnen Ländern und Gemeinden. (Deutsches Steuerblatt 1928).

kapital- und der Lohnsummensteuer neben der Ertragssteuer auch bei Einführung des Hauptsteuersatzes eine Vergleichsbasis nur schwer zu erreichen. Den Hauptschlag versetzt er dem Gedanken der durch diese Steuersätze zu erstrebenden Vergleichbarkeit durch den Hinweis, daß diese nur dann praktischen Wert hätte, wenn die Existenz und Rentabilitätsverhältnisse der Wirtschaft in allen Ländern auch sonst die gleichen wären und demzufolge die Leistungsfähigkeit der Wirtschaft durch eine höhere oder niedere Gewerbesteuer in jedem Lande in gleichem Maße beeinflußt würde, was aber keineswegs der Fall sei.

Ein Vergleich des heutigen deutschen Volksvermögens und Einkommens und der Sätze der derzeitigen direkten Steuern mit den entsprechenden Größen der Vorkriegszeit oder des Auslandes läßt erkennen, daß in Deutschland die Belastung mit direkten Steuern die Grenze der Tragfähigkeit erreicht, wenn nicht überschritten hat.

Andererseits ist man sich weitgehend darüber einig, daß der Kapitalmangel das Grundübel unserer gesamten Wirtschaftsverhältnisse darstellt, und daß somit alle öffentlichen Körperschaften die Pflicht trifft, in ihrer Steuergebarung das bestehende Kapital pfleglich zu behandeln und eine Neubildung desselben zu fördern. Bei dieser Sachlage ist es begreiflich, daß der Ruf nach einer steuerlichen Entlastung der gewerblichen und industriellen Unternehmung als wichtigstem Faktor der Kapitalentstehung immer dringender wird und werden muß, soll nicht das Anschwellen der öffentlichen Ausgaben die ganze Wirtschaft mit in den Abgrund reißen. Daher[1]) sind die Bestrebungen, die eine Herabsetzung der Sätze des direkten Steuersystems, insbesondere einen Abbau der Progressionen beziehen, als berechtigt anzuerkennen. Weiterhin ist festzustellen, daß die Ausbildung der Verbrauchssteuern seither vernachlässigt wurde und auf diesem Gebiete noch erhebliche Steuerreserven liegen, die zum Zwecke eines Abbaus der Belastung durch die direkten Steuern notwendig erschlossen werden sollten. Alle Betrachter sind sich aber darüber einig, daß das Reich und die Kommunen, in gewissem Umfange auch die Länder noch Sparmöglichkeiten hätten. Diese müssen ergriffen werden, weil bei der heutigen Höhe der öffentlichen Etats nur ein solches Vorgehen eine wirkliche Besserung schaffen kann, demgegenüber alle Aenderungen, selbst wirkliche Verbesserungen des Steuersystems nur noch von sekundärer Bedeutung sein können.

Dieser Gesichtspunkt wird aber noch immer, sei es bewußt, sei es unbewußt, in den Hintergrund geschoben, indem man sich gewöhnt hat, die Mehrzahl aller Ausgaben als „zwangsläufig" zu betrachten, eine Denkweise, die als verfehlt bezeichnet werden muß, denn auch für die öffentlichen Körperschaften gilt letzten Endes gerade so wie für den Einzelnen die Pflicht, die Ausgabenwirtschaft nach Maßgabe der nachhaltig erzielbaren Einnahmen zu gestalten. Diesem allem „wirtschaften" zu Grunde liegenden Gesetz muß sich auch der Wohlfahrtsstaat fügen, soll er sich nicht für seine Untertanen in das Gegenteil verkehren.

Sämtlichen oben aufgeführten Reformvorschlägen zur Realsteuergesetzgebung ist in erster Linie vorzuwerfen, daß sie im Endeffekt das Ziel, von dem sie ausgingen, aus dem Auge verloren haben und auf eine Entlastung nicht der Gesamtheit, sondern bestimmter Wirtschaftsgruppen hinauslaufen. Man hat bei ihnen den Gedanken in den Vordergrund

[1]) vergl. Lilienthal a. a. O. Kap. 7, 14, 16

gestellt, die Voraussetzung eines Abbaus der Realsteuerlasten sei eine weitgehende Vereinfachung und Vereinheitlichung ihrer verschiedenen Formen. Ohne weiteres soll zugegeben werden, daß eine möglichste Vereinfachung des direkten Steuerwesens im gleichen Wirtschaftsgebiet erwünscht ist, wenn sie auch nicht für unbedingt notwendig erachtet werden muß. Doch ist die Frage zu prüfen, welche Vorteile ein Bruch mit den seitherigen, meist in organischer Entwicklung in den einzelnen Ländern herausgebildeten Formen zu bieten vermag, ob der mögliche Erfolg den sicheren Aufwand lohnt:

Es ist daran festzuhalten, daß, sofern die Realsteuern Quelle der Kommunalfinanzen bleiben sollen, die Durchführung einer im ganzen deutschen Wirtschaftsgebiet gleichen Steuerhöhe kaum möglich sein dürfte, sollen nicht dadurch die Interessen der Gemeinden aufs empfindlichste gestört werden. Einerseits würde dadurch das Ziel völlig gleicher Produktionsbedingungen noch nicht erreicht. Andererseits übersieht ein solcher Plan die Rolle der Kommunen als historisch gewordener Organismen im Kultur- und Wirtschaftsleben, mit von Ort zu Ort wechselnden spezifischen Eigenaufgaben. Wenn auch den Gemeinden ihre Tätigkeit in weitem Umfange von dem Reiche und den Ländern vorgeschrieben ist, so verfolgen sie doch daneben mit gutem Recht selbst gestellte, ebenso notwendige Ziele, für die sie eigener, besonderer Steuerquellen bedürfen. Wenn man ihnen aber solche überläßt, ist es gerade vom wirtschaftlichen Standpunkte aus am zweckdienlichsten, die Steuerformen den Bedürfnissen der einzelnen, verschiedenartigen Wirtschaftsgebiete anzupassen. Als verfehlt[2]) muß es betrachtet werden, die Länder und Gemeinden völlig zu Kostgängern des Reiches zu machen und ihnen jede Sorge für die Beschaffung der notwendigen Mittel abzunehmen. Im Sinne der so notwendigen Erziehung zur Sparsamkeit würde eine solche Maßregel wohl kaum wirken, denn das Uebel der allzu hohen Belastung rührt weniger von den Formen unserer Steuern als von der überspannten Höhe der Ausgabenseite unserer öffentlichen Körperschaften her.

Hieraus ergibt sich, daß man die sogenannten „Steueroasen" nie ganz wird beseitigen können, denn die Steuerkraft der einzelnen Gemeinwesen ist von Natur aus eine verschiedene, wozu hinzukommt, daß der Umfang der gemeindlichen Aufgaben sehr verschieden gesteckt werden kann. Diese Unterschiede radikal beseitigen zu wollen, würde über das Ziel einer möglichst gleichmäßigen Steuerbelastung hinausgehen und sich sogar in eine Gefahr verwandeln. — Endlich ist bei dem heute vorhandenen Steuerradikalismus zu befürchten, daß die vom Reiche aufgestellten Richtsätze und Höchstgrenzen von den Unterverbänden nur allzu gern als Minima betrachtet werden, die man zunächst ohne weiteres voll ausnützt, um sodann nach mehr zu rufen. — Dies führt zur Prüfung der Rahmenentwürfe von einem allgemein wirtschaftlichen Gesichtspunkte aus: Mit Sicherheit läßt sich sagen, daß ihre Einführung, abgesehen von den Erschütterungen und Unruhen, die ihr Einleben, dem Wirtschaftsorganismus bringen muß, — ein Vorgang, der von ihren Befürwortern übergangen zu werden pflegt, — dem Reich, wie den Ländern und Gemeinden zunächst sicher bedeutende Kosten und Arbeit verursachen wird. Nicht genug, daß die Rahmengesetze den ganzen Gesetzgebungsapparat des Reiches durchlaufen müssen, sie würden unter Ingangbringung des erforderlichen

[1]) vergl. Schumpeter im Deutschen Volkswirt
[2]) vergl. Popitz Art. Finanzausgleich im Hwb. III 1 b

parlamentarischen Apparates nebst den Vorbereitungsarbeiten der in Betracht kommenden Behörden mit Ministerien eine durchgreifende Neuordnung des Steuerwesens nicht nur in jedem einzelnen Lande, sondern sogar noch in so und so viel Gemeinden verlangen, da eine restlose Unifizierung an den verschiedenartigsten Verhältnissen der einzelnen staatlichen Unterverbände unüberwindbare Hindernisse finden würde. Dies alles würde von vornherein die ganze Reform zu einer kostspieligen Maßnahme machen. — Durch den vorgeschlagenen engen Anschluß an das Reichsbewertungsgesetz würde erreicht, daß die gesamten Grundlagen der Besteuerung unter Aufbietung eines gegenüber dem bisherigen Zustande wesentlich vergrößerten Apparates in kurzen Abständen wieder neu geprüft und geändert werden müßten. Die nächste Folge einer Einführung des vorgeschlagenen Entwurfs wäre aber eine starke Verschiebung der Steuerlasten: Speziell in Württemberg würden die betroffenen Kreise durch die Annahme der „milderen" Einheitswerte zunächst eine beträchtliche Entlastung erfahren, so daß sie sich gegenüber der seitherigen strengeren Verfassung günstiger stellen dürften. Wenn aber die Ausgabenseite der öffentlichen Etats nicht zuvor diesem Minderaufkommen entsprechend gekürzt wird, würde sich dies in der vorgeschlagenen Form von Zuschlägen zur E.St.G. und K.St.G. nach der Seite insbesondere der lohnsteuerpflichtigen Bevölkerungskreise am greifbarsten auswirken. Ohne die Frage zu erörtern, ob dies von steuertechnischen wie besonders aus sozialpolitischen Erwägungen heraus erwünscht erscheint, ist festzustellen, daß diese Verschiebung in der Folge Lohnstreitigkeiten und damit eine Beunruhigung des wirtschaftlichen Lebens bringen würde. Wahrscheinlich würden die anfänglichen Mindereinnahmen auf dem Realsteuergebiete in der Folge zu schärferen Einschätzungen führen und damit die zunächst erzielte Entlastung wieder illusorisch machen.

Gerade von dem Gesichtspunkte aus, daß dem Staate die Aufgabe obliegt[1]), ein ungestörtes, ruhiges Fortschreiten der Wissenschaft zu befördern, muß dagegen Stellung genommen werden, das ganze deutsche Landes- und Gemeindesteuersystem aus theoretisch-dogmatischen, überdies keineswegs unbestrittenen und die historische Entwicklung übersehenden — Gesichtspunkten ändern zu wollen. Man könnte diesem Vorgehen zustimmen, wenn über ihre Folgen, und ihre praktische Auswirkung unanfechtbare Probeergebnisse vorhanden wären. So lange dem nicht in weitem Maße entsprochen ist, und zwar mit dem sicheren Ergebnis einer Entlastung der Allgemeinwirtschaft, gilt auch für diese Projekte, daß jede alte Steuer gut, jede neue schlecht sei.

Vom spezifisch württ. Standpunkte aus darf nicht übersehen werden, daß diese Reformvorschläge eine durchgreifende Verwaltungsänderung mit der Folge einer Neuschaffung großer Verwaltungskörper nach sich ziehen müßten. Dies würde das Todesurteil für den Großteil der württ. Gemeinden bedeuten. Eine solche Reform könnte, nachdem sie den Ländern in ihrem Ergebnis die Finanzhoheit vollends entzogen hätten, auch bei ihnen kaum noch Halt machen.

Solche Ergebnisse aber müssen, selbst wenn man einen nur wirtschaftlichen Standpunkt einnehmen will, hinsichtlich all ihrer Folgen zuerst durchgeprüft werden.

---

[1]) vergl. zum folgenden Pistorius Unitarismus, Föderalismus und Steuervereinheitlichungsgesetz a. a. O.
derselbe: Die Deutschen Finanzen und die Reichsfinanzreform a. a. O.

Endlich ist zu bedenken, daß eine Neuregelung der Ertragssteuergesetzgebung in der von Becker/Hensel wie vom Entwurf vorgeschlagenen Richtung eine völlige Abkehr von den dem Finanzausgleichsgesetz zu Grunde liegenden Prinzip der Sachbesteuerung [1]) bedeuten würde, indem die Gewerbesteuer nach den eigenen Worten der Verfechter dieser Neuregelung zu einer Tochterabgabe der Einkommensteuer werden soll. Damit wird man den Gedanken, der dem Landessteuergesetz mit Recht zu Grunde lag, nämlich den einer möglichst reinlichen Scheidung der beiderseitigen Steuergebiete verlassen und der völlige Anschluß an die Grundlagen der E. St. und K. St. zusammen mit dem Schuldenabzug, würde — wenn man noch die geforderte Zuschlagserhebung von der gesamten Einkommensteuer berücksichtigt, darauf hinauslaufen, daß der gewerbliche Reinertrag im Sinne der E.St. nicht nur einer doppelten, sondern einer dreifachen Besteuerung unterfallen würde, ein bei den jetzigen progressiven Sätzen fast undenkbares Beginnen.

Vom staatsrechtlichen Gesichtspunkte aus würde eine solch tiefgreifende Umgestaltung mit der Folge einer völligen Aushöhlung des den Ländern seither noch belassenen Restes ihrer früheren Finanzhoheit zu einer völligen Hinabdrückung derselben zu untergeordneten Organen des Reiches dienen, damit aber ihnen ihre verfassungsrechtlich garantierte Stellung völlig entziehen, somit eine Aenderung der R.V. notwendig machen.

Zur vorgeschlagenen Ausgestaltung der Gewerbesteuer selbst ist zu bemerken, daß diese im einzelnen gegenüber der bisherigen württ. Regelung keinesfalls eine Verbesserung bedeutet. Dieser Standpunkt wird sogar von den Interessenten, selbst den Kreisen der württ. Industrie zugegeben, die den württ. Erhebungsmodus im großen und ganzen gerne der Reichsregelung zu Grunde gelegt sehen würde. Das württ. Realsteuerwesen kann als mustergültig bezeichnet werden, dagegen hat die dem Rahmengesetz als Vorlage dienende preußische Regelung mit Recht wenig Lobredner gefunden. Wenn also die neuen Vorschläge für das norddeutsche Wirtschaftsgebiet Verbesserungen bringen und dort eine Vereinfachung und Verbilligung schaffen mögen, so trifft dies für Württemberg nicht zu. Um nur ein Beispiel herauszugreifen, hat die Rolle des Unternehmerlohnes in der seitherigen württ. Regelung mit ihrem Staffelungssystem eine bessere Berücksichtigung gefunden, als in der vom Rahmengesetz vorgeschlagenen Fassung. Weiter kann beispielsweise nach dem überwiegenden Charakter der württ. Industrie das Gebilde der Lohnsummensteuer hier keinen Fortschritt bedeuten. Ob aber der württ. Industrie nicht eine bessere Gestaltung der Steuerform wertvoller sein muß als eine solche, deren einziger bisher auch von ihren Verfechtern betonter Vorteil in der Vereinheitlichung liegt? Eine solche Aenderung mit dem Erfolg einer Zerreißung eines organisch gewordenen, eingewöhnten Steuersystems wird man kaum befürworten können.

[1]) vergl. Pistorius: Unser Steuerrecht, Bd. I S. 87
Böthke; Im Hdbch. v. Strutz S. 942
Röttinger: Der neue Finanzausgleich vom 10. 8. 25 S. 51 ff.

3. Teil.

Hauptprobleme der Gewerbebesteuerung im Allgemeinen und der Württ. Gewerbesteuer im Besonderen.

I. Kapitel.

Die Abgrenzung der Gewerbesteuer.

§ 27

Der Gewerbebegriff der Württ. Ertragssteuer-Gesetzgebung.

Der Begriff des „Gewerbes" war im Wechsel auch der verschiedenen Württ. Ertragssteuergesetze — wie dies Eheberg[1]) aus seiner Natur als einer zweckgebundenen Schöpfung der Steuergesetzgebung allgemeinhin ableitet, — je nach den Aufgaben und der Gliederung des jeweiligen Ertrags- und Gesamtsteuersystems einem steten Wechsel unterworfen.

Auch in Württemberg ging man ursprünglich nicht von einem festgelegten Begriff des Gewerbes aus, sondern noch das Gesetz von 1821 zählte anschließend an die frühere Regelung die einzelnen Berufsgruppen nach dem Enumerationsprinzip auf. Das Gesetz von 1873, das den Rau'schen Gewerbebegriff[2]) sich aneignete, stellt demgegenüber einen Verzicht auf die ältere Kasuistik, und die Festlegung auf eine bestimmte Definition dar. An dieser haben die späteren Gesetze, ohne eine ausdrückliche gesetzliche Fixierung zu treffen, festgehalten und Praxis wie Wissenschaft bezeichneten als Gewerbe: „jede fortgesetzte mit der Absicht auf Gewinnerzielung unternommene, selbständige und erlaubte Tätigkeit, die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt." —

Diese Auffassung findet sich in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs vertreten[3]). An diesen Gedankengängen hat auch der Reichsfinanzhof in seiner Rechtsprechung angeknüpft, dabei aber das früher geforderte Merkmal der Erlaubtheit fallen gelassen[4]). Die Frage der Selbständigkeit hängt heute in erster Linie von der Vorfrage der Umsatzsteuerpflicht, in zweiter von der der Versicherungspflicht ab. Das Gesetz vom 7. Jan. 1927 hat als weiteres Merkmal das der Betriebsstätte hinzugefügt und verlangt daher

---

[1]) vergl. Eheberg Art. Gewerbesteuer im H. W. B. S. 1068 I; Wagner in Schönbergs Handbuch 1897 S. 378

[2]) vergl. oben § 7 III S. 22 und Rau a. a. O. III Bd. 2 Abt. § 358 S. 99

[3]) vergl. Württ. J. XIII S. 114, woselbst diese Definition wörtlich zu finden ist, ferner Württ. J. XIV. S. 369 und Württ. J. XX. S. 55, wo die Frage der Gewerbesteuerpflicht von gemeindlichen Wasserwerken unter Festhaltung der oben aufgeführten Definition und unter weiterer Bezugnahme auf die Regelung der anderen Bundesstaaten verneint wird, da eine Absicht der Gewinnerzielung, die ein wesentliches Merkmal des „Gewerbes" im Steuersinn bilde, nicht nachgewiesen werden könne

[4]) RFH. Bd. 15 S. 347: „Die Begriffe Gewerbe, gewerblicher Betrieb, Gewerbebetrieb sind in der Reichssteuergesetzgebung bis jetzt nicht näher bestimmt, auch die Gewerbeordnung enthält eine solche Begriffsbestimmung nicht. Man hat seither für das Steuerrecht, und zwar auch schon für das frühere Landessteuerrecht, den von Rechtslehre, Schrifttum und Rechtsprechung entwickelten gewerberechtlichen Begriff „Gewerbe" übernommen, wonach unter Gewerbe verstanden wird eine mit der Absicht auf Gewinnerzielung unternommene, selbständige berufsmäßige Arbeitstätigkeit die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Das früher geforderte weitere Merkmal der Erlaubtheit kann nach der ständigen Rechtsprechung des RFH. (Bd. 3/173, 5/228, 8/140) fallen gelassen werden. Die andern genannten Erfordernisse müssen sämtliche gegeben sein, fehlt auch nur eins, dann kann von einem gewerblichen Betrieb nicht mehr die Rede sein.

1. Selbständigkeit der Berufs- und Erwerbsart,
2. Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr,
3. Gewerbsmäßigkeit, das heißt fortgesetzte berufsmäßige auf Gewinn gerichtete Tätigkeit,
4. Vorhandensein einer Betriebsstätte.

Zu beachten ist, daß der Gewerbebegriff im Steuersinn indem er den Bergbau und verwandte Betriebe, den Handel aller Art, die Hilfsgewerbe des Handels, die Transport- und Versicherungsunternehmungen mit umfaßt, über den in der Volkswirtschaftslehre üblichen engeren Gewerbebegriff hinausgeht[1]), wie er denn naturgemäß nicht einen volkswirtschaftlichen, sondern einen privatwirtschaftlichen und privatrechtlichen Begriff darstellt. Dieser Begriff[2]) ist verschieden von dem im Handelsgesetzbuch[3]) zu Grunde gelegten Gewerbebegriff, das eine wenn auch nur auf kurze Zeit berechnete planmäßige Tätigkeit mit dem Willen auf Abschluß einer Reihe von ein zusammengehöriges Ganze bildenden Geschäften mit der Absicht dauernder Gewinnerzielung aus dieser Tätigkeit, ohne daß bei jedem einzelnen Akte Gewinnabsicht vorzuliegen braucht, und ohne daß Gewinn wirklich erzielt wird, verlangt. Er unterscheidet sich auch von dem der Gewerbeordnung[4]) inne wohnenden Gewerbebegriff, der weiter gefaßt ist, als der des Gewerbesteuergesetzes und ebenso von dem des Reichsbewertungsgesetzes[5]).

§ 28.

Die Abgrenzung gegenüber der Land- und Forstwirtschaft.

Aus dem Umstand, daß der Begriff des Gewerbes in den Steuergesetzen bald enger, bald weiter gefaßt wird, ergibt sich die Möglichkeit einer Vielgestaltigkeit bei der Abgrenzung der Gewerbesteuer von der den landwirtschaftlichen Ertrag erfassenden Grundsteuer. Roscher[6]) z. B. schreibt: „Die Landwirtschaft müsse bei einer vollkommenen Grundsteuer, welche nur die reine Grundrente träfe, ohne Zweifel noch mit einer Gewerbesteuer belegt werden, einerlei, ob der Eigentümer selbst oder ein Pächter wirtschaftet." Er gibt aber sofort zu, daß infolge der begrifflichen Unvollkommenheit der meisten Grundsteuerkataster der Kapitalzins und Unternehmerlohn des Landwirts meist bereits von der Grundsteuer mit betroffen werden. Auch Wagner[7]) neigt wenigstens theoretisch der Roscherschen Ansicht zu, nennt aber mit Recht diese Erörterungen" mehr quaestiones facti als prinzipii". So finden wir eine Unterstellung der Landwirtschaft unter die Gewerbesteuer heute nur noch in Baden und Hessen, wobei dort aber die Veranlagung im Gegensatz zu den Gewerben im engeren Sinn nur nach dem Betriebskapital erfolgt. Man rechnet übrigens infolge der zahlreichen Schwierigkeiten, welche diese Regelung in der Praxis ergibt, auch in diesen Ländern mit einer Ausscheidung der landwirtschaftlichen Gewerbesteuer aus dem Steuersystem.[8]). In Württemberg[8]) ist nach dem Aufbau des Steuersystems und der Ausgestaltung der Grundsteuer

---

[1]) vergl. Eheberg a. a. O. VI, 1 S. 1091
[2]) vergl. Dochow: Der Begriff des Gewerbebetriebs und die Steuergesetzgebung (Deutsche Steuerzeitung Jahrg. 13 1920).
[3]) vergl. Goldschmid Handkommentar des HGB. § 1, Anm. 5 S. 5
[4]) vergl. Landmann Kommentar zur Gewerbeordnung I. Bd., 1. Teil 1928 S. 41 ff.
[5]) vergl. § 26 RBew. Ges. § 26 ff.
[6]) Roscher: System der Finanzwissensch. § 88.
[7]) vgl. Schönebergs Hdbch. 4. Aufl. 1897 3,1 S. 378.
[8]) vgl. Bühler a. a. O. S. 41.

kein Raum für eine landwirtschaftliche Gewerbesteuer; vielmehr bestimmt in dem Bemühen, organisch zusammengehöriges auch zusammenzuhalten, das Gesetz von 1927 — wörtlich dem von 1873 entsprechend — in Art. 2 IV, 1: „Von der Gewerbesteuer bleiben frei der Handel mit Erzeugnissen von eigenen oder gepachteten Grundstücken, sowie mit den damit ernährten Tieren oder deren Erzeugnissen, sei es, daß die Erzeugnisse roh, oder in einem anderen Zustande verkauft werden, der in dem Kreis des landwirtschaftlichen oder forstwirtschaftlichen Betriebes liegt." Es handelt sich somit bei dieser Regelung nicht sowohl um eine Steuerfreiheit, als um die Erklärung, daß der Verkauf von Produkten der selbstbetriebenen Land- und Forstwirtschaft kein steuerpflichtiges Gewerbe sei, so wenig, als der Verkauf selbstgefertigter Waren neben dem Fabrikationsgewerbe ein besonderes Gewerbe bildet. Die Regelung des § 4 der G.St.V. ordnet nur weitere Details ohne prinzipielles Interesse.

§ 29

Zur Frage der Gewerbesteuerpflicht der freien Berufe.

Die freien Berufe wurden in Württemberg nie der Gewerbesteuer unterstellt. Dies ergab sich einmal aus der Stellung, welche diese Steuer im württembergischen System einnahm, indem man mit ihr vorwiegend nur das fundierte, d. h. aus dem Vermögen fließende Einkommen belasten wollte, während das Einkommen der freien Berufe als reines Arbeitseinkommen betrachtet wurde, das mit Krankheit, Alter und Tod des Betreffenden sein Ende fände.

Als weiteren Gesichtspunkt für diese Regelung hob die Denkschrift zum Entwurf 1922 hervor, daß der Staat und die Gemeinden bei der überaus ernsten Finanzlage sich Beschränkungen in der Aufwendung für kulturelle Güter auferlegen müßten, und es sich daher z. Zt. nicht empfehle, die geistigen Arbeiter, die im freien Berufe tätig seien, noch mit einer neuen Steuer zu belegen, von der sie bisher verschont geblieben seien.

Freilich macht die Abgrenzung des Umkreises der sogen. freien Berufe immer größere Schwierigkeiten und ein Beispiel für die hiebei geführten Kämpfe bilden die Landtagsverhandlungen betr. die Befreiung der Zahntechniker. —

Nach der lex lata der Reichssteuergesetzgebung gehören nach der Auffassung des R.F.H. zu den freien Berufen i. S. des § 36 Eink. Ges. „vorwiegend nur solche Tätigkeiten, die in ihrer letzten Wurzel auf Geistesdisziplinen zurückgehen, die wie die reinen Wissenschaften Religion und Kunst um ihrer selbst willen ohne Rücksicht auf die wirtschaftliche Auswirkung ihrer Ergebnisse betrieben werden können. Sie unterscheiden sich hierdurch von solchen Berufen, die sich ausschließlich aus den Bedürfnissen des Wirtschaftslebens heraus entwickelt haben und deren Ergebnisse kein wissenschaftliches oder künstlerisches Interesse erregen, das über die unmittelbar praktischen Interessen der Wirtschaftskreise hinausgeht, denen diese Berufe dienen." [1])

Diese Definition bietet nicht für jeden Fall ein hinreichendes Kriterium und in der steuerrechtswissenschaftl. Literatur herrscht über das

[1]) vgl. RFH. 1/129

Problem der Unterstellung der freien Berufe unter den Gewerbesteuerbegriff lebhafter Streit. Der Reichsfinanzhof scheint sie als Gewerbe betrachten zu wollen, und die Verfechter einer Besteuerung berufen sich auf ein Urteil desselben vom 14. 10. 25.[1]), in welchem die Gleichstellung der freien Berufe mit den Gewerbetreibenden im engeren Sinne nahegelegt wird. Die Ausübung der freien Berufe geschehe, auch wenn die Tätigkeit in Wissenschaft und Kunst wurzle, doch um des Erwerbes willen. Infolge der wirtschaftlichen Verhältnisse hätten sie sich den Gewerbetreibenden immer mehr genähert. Sie würden in immer weiterem Umfange wertvolle technische Hilfsmittel benutzen und hätten sich in ihrer Tätigkeit mehr und mehr den Gepflogenheiten der Gewerbebetriebe angepaßt. Demnach könne ihre Heranziehung zur Gewerbesteuer mit Ausnahme derjenigen, die der reinen Kunst oder Wissenschaft gewidmet seien, wie namentlich der schaffenden Künstler, nicht als unbillig empfunden werden. Dieser Ansicht haben sich von den Theoretikern der Steuerrechtswissenschaft insbesondere auch Karger[2]) und Hensel[3]) angeschlossen.

Den gleichen Gedankengängen folgend hat eine Reihe deutscher Länder die Gewerbesteuer auf die freien Berufe erstreckt, so Lübeck in den Jahren 1925/26, Bremen (Ges. vom 21. 5. 21), Lippe (Ges. vom 14. 5. 26), Braunschweig (Ges. vom 29. 4. 26/28. 6. 28), Oldenburg (Ges. vom 23. 5. 27), Hessen (Gesetz von 1925), Mecklenburg-Schwerin (Ges. vom 27. 12. 1924). Dagegen haben Sachsen, Thüringen und Baden, welche diese Berufskreise nach dem Kriege vorübergehend der Realbesteuerung unterstellt hatten, diese Maßnahme infolge der gesammelten ungünstigen Erfahrungen wieder beseitigt. Preußen hat nach stärksten Kämpfen im Parlament und in der Oeffentlichkeit sich schließlich ebenfalls zur Heranziehung der freien Berufe zur Gewerbesteuer in dem Gesetz vom 17. 4. 1930 entschlossen, nachdem es im Jahre 1929 noch einmal die Freilassung ausgesprochen hatte. Dagegen haben Bayern und wie bereits erwähnt, Württemberg, an der Freilassung stets aus prinzipiellen Erwägungen festgehalten.

Unter den Ausführungen der zahlreichen Vertreter der Steuerrechtswissenschaft, welche die Zulässigkeit einer Besteuerung der freien Berufe nach dem Stande der jetzigen Reichssteuergesetzgebung verneinen, seien die von Ebermayer[4]), Schanze[5]), Kiefe[6]) Feuchtwanger[7]) und Marcuse[8]) hervorgehoben: Sie weisen unter Betonung der Stellung des freien Berufes als eines „kulturellen Sozialamtes" im Gegensatz zu ihrer rein kapitalistisch organisierten Umwelt darauf hin, daß insbesondere die ärztliche und anwaltliche Berufsausübung nicht als ein „freies" Gewerbe betrachtet werden dürfe, da diese Tätigkeit durch gesetzliche und Standesvorschriften, die Einführung von Gebührenordnungen, die Vorschriften der Ehrengerichte, Standeskammern und Krankenkassen, endlich durch die Belastung mit der Armenanwaltstätigkeit in weitem Umfange von einer solchen im Sinne der übrigen „Gewerbe" unterschieden sei.

---

[1]) citiert nach Eheberg a. a. O. S. 1092
[2]) vgl. Karger: Die Gewerbest. der freien Berufe in Preußen.
[3]) vgl. Hensel in St. u. W. 1930 S. 914.
[4]) vergl. Ebermayer: Die Gewerbesteuerpflicht der Ärzte und sonstiger freier Berufe in Deutscher Steuerzeitung, 14. Jahrgang März 1925.
[5]) vergl. Schanze in C. Bewer: Stimmen zur Heranziehung der Ärzte zur Gewerbesteuer 1929.
[6]) vergl. Kiefe in schw. Merkur 1922 Nr. 198
[7]) vergl. Feuchtwanger in Jur. Wochenschrift 1928 S. 1917.
[8]) vergl. Marcuse in Deutsche Juristenzeitung 1930 Seite 592; und ferner Lion in Steuer und Wirtschaft 1928 Seite 937.

In dieser Auffassung über die Sonderstellung der freien Berufe, die sich unter anderem auch in den standesüblichen Anschauungen über die Begrenzung der Reklame und des Verkaufs von Praxen äußert, werden sie durch eine Reihe von Urteilen der höchsten Gerichte (Urteil des R. G. III. Zivilsenat vom 30. 4. 1915, des K.G. vom 19. 10. 14) bestärkt. — Diese Schriftsteller haben gegen die seitherige, obenerwähnte, einer Aufhebung der Steuerprivilegien der freien Berufe zuneigende Rechtssprechung des R. F. H. in stärkster Weise Stellung genommen, ja ihr sogar eine Verkennung der ratio legis und ein Verstoßen gegen die fundamentalen Auslegungsvorschriften der A.O. vorgeworfen. So hat Feuchtwanger darauf hingewiesen, daß der vom R. F. H. unternommene Versuch den Begriff des freien Berufs mit philologisch-historischen Erkenntnismitteln zu erfassen, zu keiner befriedigenden Lösung führen könne, und daß dieser Begriff nur im Wege der teleologischen Methode und durch die Erkenntnis seiner sozialen Funktion gefunden werden könne.

Weiterhin vertreten sie die Auffassung, daß eine Sonderbesteuerung des freiberuflichen Einkommens, das rein auf Arbeitstätigkeit beruhe, eine Doppelbesteuerung neben der allgemeinen Einkommensteuer darstelle. Die Reichsverfassung in Verbindung mit dem Finanz-Ausgleichsgesetz verbiete den Ländern ausdrücklich die Erhebung einer solchen, rein auf personaler Grundlage beruhenden einkommensteuerartigen Steuer und verweise sie ausdrücklich auf die Erhebung von „Real"-Steuern, die nach dem Merkmal des Werts, des Ertrags, der Ertragsfähigkeit oder des Umfanges des Grundvermögens, oder des Gewerbebetriebs unter Berücksichtigung der Wirtschaftlichkeit der Betriebe zu bemessen sei. Diesem letzteren Gesichtspunkte wird eine absolut durchschlagende Kraft wohl kaum beigemessen werden können, da auch Arbeitsertragssteuern (Lohn- und Besoldungssteuern) als Realsteuern konstruiert werden können.

Für die Freilassung der freien Berufe hat sich von den Vertretern der Finanzwissenschaft in der letzten Zeit insbesondere Bräuer[1]), [2]) eingesetzt. Er geht von dem Gedanken aus, daß die Gewerbesteuer, so wie sie sich im 19. Jahrhundert in den deutschen Einzelstaaten herausgebildet habe, soweit das aus Geschäftstätigkeit fließende Einkommen in Frage stand, gewissermaßen eine Stellvertreterin der allgemeinen Einkommensteuer gebildet habe. Mit dem Siegeszug der allgemeinen Einkommensteuer habe sich diese Sachlage völlig verändert und die Gewerbesteuer sei wie die übrigen Ertragssteuern zu einer Ergänzungssteuer geworden mit der Aufgabe einer zusätzlichen Belastung derjenigen Einkommensteile, die sich als Vermögensertrag darstellen. Damit hätte sie eine völlig veränderte Bedeutung erlangt und sollte ausschließlich zur Vorbelastung der sogenannten fundierten ‚d. h. aus Vermögensanlage fließenden Beträge dienen. Wolle man aber neben die allgemeine, alle Teile des Einkommens umfassende Einkommensteuer noch eine Sondersteuer auf das Arbeitseinkommen legen, so gerate man in unlösbaren Widerspruch mit anerkannten und fundamentalen Regeln der modernen Steuerlehre. In zweiter Linie wies er darauf hin, daß auch begriffliche Bedenken gegen eine Heranziehung der freien Berufe gerade zur Gewerbesteuer bestehen. Es erscheine in hohem Grade zweifelhaft, ob ins-

[1]) vgl. Bräuer: Die Frage einer Heranziehung der Ärzte zur Gew. St. (= finanz- und volkswirtschaftl. Studien herausgegeb. von Carl Bräuer Heft 14 Jena 1929) und Bräuer: Die Heranziehung der Ärzte zur Gewerbesteuer in ärztl. Mitteilungen 1929 S. 247.

[2]) vgl. auch die ebenfalls ablehnende Haltung Ehebergs in seinem Grundriß der Finanzwissenschaft 1925 S, 96.

besondere die ärztliche Tätigkeit, die eines gewerblichen „Fundus" entbehre, überhaupt ein Gewerbe sei und ob ihre Besteuerung nicht eine rein persönliche Einkommensteuer darstelle, da sie nur die persönliche Leistungsfähigkeit, nicht aber die Ertragsfähigkeit einer gewerblichen Anlage treffe. Die freien Berufe hätten vielmehr in der Regel nur reines unvermischtes Arbeitseinkommen. In dem Instrumentarium und dem Operationszimmer des Arztes, der Bibliothek des Rechtsanwalts und Gelehrten, der Staffelleinwand und den Farben des Malers seien lediglich Vermögensgegenstände, aber kein Betriebsvermögen zu erblicken.

Endlich prüft Bräuer die Frage noch unter dem Gesichtspunkt der Ueberwälzung und kommt zu dem Ergebnis, daß eine etwa den Aerzten auferlegte Gewerbesteuer auf die Dauer von diesen wirtschaftlich nicht getragen, sondern in irgend einer Form in höheren Entgelten auf andere Kreise abgewälzt werde. Dabei bestehe wie bei allen Ueberwälzungsvorgängen die Gefahr, daß die Erhöhung der ärztlichen Sätze das Ausmaß der steuerlichen Mehrbelastung übersteigen werde, ein Umstand, der bei der gerade nicht glücklichen Lage der Krankenkassen, die den ersten Ansturm der Ueberwälzungsversuche aufzuhalten hätten, zu besonderer Vorsicht mahne.

In gleich scharfer Weise wie Bräuer hat weiterhin Auft[1]) diese Gesichtspunkte in den Vordergrund geschoben. Er hat ebenfalls die von Bräuer vertretene Ablehnung unter Hervorhebung des „Objektcharakters" der Gewerbebesteuerung und dem Fehlen eines solchen Objektes (Geschäft, Gewerbebetrieb) bei den Angehörigen der liberalen Berufe begründet. In noch schärferem Maße weist Marcuse[2]) darauf hin, daß die Erhebung der Gewerbesteuer von den freien Berufen die Tendenz einer Entwicklung der Ertragssteuer von ihrem ursprünglichen Charakter hinweg zu einer Personalsteuer erkennen lassen, und im Endeffekt zu einer Belastung dieser Kreise mit einer Art zweiter Einkommensteuer führe. Sodann könne bei diesen Berufskreisen im Gegensatz zu den Gewerbetreibenden die Steuer in der Regel nicht überwälzt werden, da es ihnen an der erforderlichen ökonomischen Macht fehle; gelinge ihnen aber die Ueberwälzung, so führe dies zu einer Verschärfung des Krankensparkassenproblems und einer Belastung des kleinen Mannes. Interessant sind vor allem Auft's Darlegungen über die Stellungnahme der früheren preußischen Gesetzgebung zur vorliegenden Frage: Er weist nach, daß J. G. Hoffmann der Schöpfer des preußischen Gewerbesteuergesetzes vom 30. 5. 1920 in der Erkenntnis der Steuer als einer sozialen Funktion, die auf dem französischen Gesetz von 1791 fußende, durch das Edikt vom 2. 11. 1810 eingeführte preußische Gewerbeklassensteuersystems, die nach ihrem französischen Vorbild die freien Berufe einbezogen hatten, gerade in diesem Punkte aufhob, und zwar aus der Erwägung heraus, daß das Standesgefühl und das Berufsethos der freien Berufe einer besonderen Förderung und einer gesicherten Existenzgrundlage bedürfen, ein Gedanke, den neuerdings Feuchtwanger besonders scharf vom kulturwirtschaftlichen Standpunkte heraus hervorhebt. Diese Regelung von 1820 habe dem deutschen Volksempfinden völlig entsprochen, und so sei an ihr auch durch die Miquel'sche Reform keine Aenderung erfolgt.

---

[1]) vergl. Auft: Gewerbesteuer und freie Berufe, Finanzarchiv von 1929 Seite 573 ff..

[2]) vergl. Marcuse; Die Gewerbesteuer und die freien Berufe in „Soziale Praxis 1929 S. 350.

Andererseits ist die Einbeziehung der freien Berufe eine alte in der Theorie viel verlangte Forderung. Schon Hock[1]) schreibt mit Bezug auf die freien Berufe: „Jedenfalls läßt sich eine Exemption nicht rechtfertigen. Alle diese Männer arbeiten mit einem Kapital und dazu mit einem ziemlich hohen, wenn es auch zum geringsten Teil in materiellen Gütern, sondern vielmehr in den erworbenen Kenntnissen und Fähigkeiten sich kundtut und zwar fast durchaus zu Erwerbszwecken. Auch bei ihnen lassen sich mit größerer oder geringerer Zuverlässigkeit die den Umfang und Ertrag ihres Geschäfts bestimmenden Elemente auffinden und mancher schiefe Schein, der von der Bevölkerung auf diese Klassen geworfen wird, wäre vermieden worden, wenn man sie von je her gleich Gevatter Schneider und Handschuhmacher behandelt hätte."

Die Ansicht Hocks ist noch von weiteren namhaften Vertretern der Wissenschaft geteilt worden. So äußert sich Wagner[2]) dahin, daß die selbständig zu Erwerbszwecken ausgeübten liberalen Berufe den gewöhnlichen Gewerben nahe stehen und daher wohl auch durch eine Ausdehnung der Gewerbesteuer mit besteuert werden könnten. Doch hat er diese Ansicht später einer Revision unterzogen und sich für ihren Ausschluß ausgesprochen[3]). Auch Fuisting[4]), der für einen Ausbau der Gewerbesteuer i. S. einer allgemeinen Erwerbssteuer eintritt, will die freien Berufe dieser unterwerfen, wobei er darauf hinweist, daß auch bei den freien Berufen die idealen Rücksichten immer mehr zurücktreten, und daß ihr Erwerbsvermögen größer zu sein pflege als das der Kleinbetriebe des Handwerks, der Agenten, Makler, Kommissionäre usw. Heute wird hauptsächlich von Handwerkerkreisen eine Einbeziehung der freien Berufe verlangt. In England und Frankreich ist die steuerl. Behandlung der freien Berufe als Gewerbe oder wenigstens zusammen mit den Gewerben (in England in Schedul d) altherkömmlich.

Dagegen wird von anderer[5]) Seite insbes. den freiberufl. Interessenten auf die Gefahr hingewiesen, welche ein weiterer materieller Druck auf die ideale Gesinnung dieser Berufe ausüben müsse. Es wird behauptet, daß über die Ergiebigkeit einer solchen neuen Steuerquelle völlig falsche Vorstellungen herrschen würden, und daß die Kosten des Verwaltungs- und Steuerapparats in keinem Verhältnis zu dem etwaigen Ergebnis der Besteuerung stehen dürfte, da breite Schichten der freien Berufe in ihren Einkommensverhältnissen unterhalb der Grenzen liegen würden, die für jede steuerliche Neubelastung von selbst gezogen wären. So hat Marcuse berechnet, daß in den Ländern, welche die freien Berufe zur Gewerbesteuer heranziehen, diese etwa 5 Prozent des Gesamtaufkommens dieser Steuer erbringen. Dies bedeute, daß gerade die Kommunen von einer solchen Einbeziehung keine fühlbare Erleichterung erfahren würden. So habe der Berliner Magistrat wenige Tage nach Einbeziehung der freien Berufe die alten Gewerbesteuersätze noch erhöhen müssen.

Zu diesen Auseinandersetzungen mag folgendes bemerkt werden: Abgesehen von den besonders in der Denkschrift von 1922 hervorgehobenen sehr zu beachtenden kulturpolitischen Gesichtspunkten, die von der Notwendigkeit eines von den schlimmsten materiellen Nöten befreiten Standes

---

[1]) vgl. Hock a. a. O. S. 214
[2]) vgl. Finanzwissenschaft 1890 S. 529 und 530.
[3]) vgl. Finanzwissenschaft in Schönebergs Hdbch. 1897, S. 837
[4]) vgl. Fuisting a. a O. 4 Bd. § 173 die Gewerbesteuer S. 375.
[5]) vgl. etwa R. Massermann: 'die Besteuerung der freien geistigen Berufe, (Deutsche Steuerzeitung Jahrgang 14, Mai 1925.)

geistiger Arbeiter von hohem Berufsethos mit Recht ausgeht, ist zu beachten, daß der Gedanke der Realbesteuerung heute weitgehendst damit begründet wird, daß die rein quantitative Betrachtung des Einkommens durch die Einkommensteuer eine Vorbelastung desselben in seinen fundierten Teilen verlange.[1]) Eine solche sei durch den Umstand berechtigt, daß das aus dem Vermögen fließende Einkommen die Vorteile der Sicherheit und dauernden Gewinnungsmöglichkeit in sich schließe. Es ist festgestellt, daß das freiberufliche Einkommen mehr die Merkmale des reinen Arbeitseinkommens als die des Besitzeinkommens aufweist und in der Regel aufs engste mit der Persönlichkeit etwa des einzelnen Arztes und Rechtsanwalts verbunden zu sein pflegt, indem z. B. seine Gewinnung mit dem Tode seines Trägers endet. An dieser engsten Verknüpfung mit der persönlichen Tätigkeit vermag auch der Umstand, daß heute die Ansichten über die Erlaubtheit des Verkaufes einer Praxis sich geändert haben[2]), ja daß eine solche mitunter überhaupt einen realen Wert erlangt, prinzipiell nichts zu ändern. Gewiß — man kann die Kenntnisse und Fähigkeiten, die ganze Stellung eines berühmten Anwalts oder Arztes im Wirtschaftsleben als ein „Kapital" betrachten, aber der konkretisierbaren Fixierung ist dieses Kapital doch in weitestem Maße entzogen und ein Operieren mit demselben widerspricht dem durchaus materiellen Charakter der Gewerbesteuer.

Andererseits führt eine Untersuchung des Arbeitseinkommens zu einer differenzierenden Betrachtung desselben, indem das freiberufliche Einkommen dem des auf Lebenszeit angestellten Beamten einerseits, dem reinen Arbeitseinkommen des Lohnarbeiters und Angestellten andererseits gegenübertritt. Die höhere Berufsausbildung des freiberuflichen Arbeiters schafft ihm im Wirtschaftsleben eine Stellung, die Oppenheimer[3]) mit dem Begriff des „Dienstmonopols" umschreibt, und die nach ihm teils auf natürlicher, teils auf rechtlicher Grundlage beruht. Diese Stellung erhebt das freiberufliche Einkommen zu einem solchen höherer Kategorie gegenüber dem reinen Arbeitseinkommen und mag ähnlich wie beim Beamteneinkommen unter Umständen seine besondere Besteuerung rechtfertigen.

Systematisch gehört aber eine solche Steuer zur Kategorie der Arbeitsertragssteuer, wie etwa die alte württ. Steuer vom Kapital, Renten, Dienst- und Berufs-Einkommen von 1852. Ihre Fragen sind von denen der Gewerbesteuer stark verschieden, lassen sich in einer solchen nur schwer berücksichtigen und ihre Einbeziehung würde eine unangebrachte Belastung der ohnedies an Problemen so reichen Gewerbesteuer bedeuten.

---

[1]) vgl. Bräuer: Finanzwissenschaft im Teubners Handbuch d. Staats u. Wirtschaftskunde S. 42 und Heckel Art. Einkommen im W.d.V.

[2]) vgl. etwa R. G. Z. 115/173: Auch die reichsgerichtliche Rechtsprechung faßt die entgeltliche Übertragung einer zahnärztlichen Praxis jedenfalls in neuerer Zeit nicht mehr schlechthin als Verstoß gegen die guten Sitten auf. vgl. auch Staudinger, Kommentar z. BGB. 9. Aufl. 1928 Bd. 2,2

[3]) vgl. Oppenheimer Theorie der reinen und politischen Ökonomie.

II. Kapitel.
Die Bemessungsgrundlagen und die Bedeutung der Gewerbesteuer.

§ 30.
Die theoretischen Grundlagen der Gewerbebesteuerung und ihre Benutzung in Württemberg.

Ungleich schwieriger als die zuletzt behandelte Frage der Abgrenzung des Kreises der Gewerbesteuer ist das Problem der Bemessungsgrundlagen. Wie oben dargestellt, war sich bereits Schäffle[1]) darüber klar, daß die Einkünfte gewerblicher Natur einer besonderen Einsteuerung bedürfen. Die von ihm betonten 4 charakteristischen Merkmale des Einkommens aus Handwerk, Industrie und Handelsbetrieb haben wir bereits in diesem Zusammenhange erwähnt. Seine Ausführungen lassen auch die Gefahr erkennen, der er selbst erlegen sein dürfte: nämlich die durch allzu starke Ausbildung der der Gewerbesteuer innewohnenden subjektiven Elemente, ihre objektive Grundlage völlig zu verlassen, sie als Partialeinkommensteuer mit der allgemeinen Einkommensteuer in Wettbewerb treten und schließlich in dieser aufgehen zu lassen. Da im Ertrag der Unternehmung in weitem Maße der von der persönlichen Tüchtigkeit des Leiters abhängige Unternehmergewinn steckt, ist diese Gefahr naturgemäß eine recht große. Eine solche „Subjektivierung" nötigt dann bald zu einer Rückwärtsrevidierung in den Bemessungsmaßstäben und in letzter Zeit betont, z. B. wieder Moll[2]) die Notwendigkeit einer technisch eigenartigen Besteuerung der Gewerbeunternehmungen. Er kommt dazu durch eine Betrachtung der heutigen Besteuerung der Gesellschaftsgewinne, insbesondere derjenigen der A.-G.'s unter dem Gesichtspunkte der Doppelbesteuerung. Hier kann er sich dem Gedanken nicht verschließen, daß der reine Einkommensteuergedanke den Erfordernissen, insbesondere der nichtphysischen Großunternehmung nicht gerecht zu werden vermag, und verlangt im Anschluß an einen bereits von Strutz ausgesprochenen Gedankengang die Großunternehmen physischer und nichtphysischer Natur nach dem Verhältnis des Kapitals zum Ertrage zu besteuern und die reine Einkommensteuer nur auf die natürlichen Personen zu erstrecken. — Letztlich gibt er zu, daß, solange sich diese von ihm erhobene ideale Forderung nicht verwirklicht habe, sich der heutige Weg einer teilweisen Doppelbesteuerung rechtfertigen lasse, insbesondere, wenn diese nur in maßvollen Steuersätzen zum Ausdruck komme.

Geschichtlich die erste Form der Veranlagung war die der Gewerbeklassensteuer: Man suchte das Steuerobjekt mit Hilfe eines engen Tarifnetzes zu erfassen, indem man es in Orts-, Gewerbegattungs- und Betriebsumfassungsklassen zerlegte. Der nächste Schritt war der Uebergang zur Ertragsbesteuerung und zwar suchte man zunächst den Ertrag aus der Größe des verwendeten Kapitals und der Arbeitskräfte zu ermitteln. Zuletzt erstrebte man die Besteuerung nach dem wirklichen Reinertrag. In Württemberg hat sich, wie gezeigt, aus der alten Vermögensbesteuerung über den Weg einer speziellen Vermögenssteuer objektiver Art, ein vollständiges Ertragssteuersystem entwickelt, wobei von den Gewerben zuerst eine Gewerbeklassensteuer erhoben wurde, die sich mit dem Uebergang

[1]) vgl. Schäffle a. a. O.: Zur Reform der Steuer vom selbständigen Erwerb (Erwerbssteuer, Gewerbesteuer, Steuer vom Geschäftsgewinn.)

[2]) vgl. Moll, Finanzwissenschaft S. 515: Das Problem der steuerlichen Belastung von Gesellschaftsgewinnen usw.

zum Ertragseinkommensteuersystem zu einer Partialeinkommenssteuer entwickelte, aber in weitem Umfange den Charakter einer Objektsteuer beibehielt.

Die Versuche, die Unternehmung unter dem Gesichtspunkte ihres Ertrags oder ihrer Ertragsfähigkeit nach objektiven Merkmalen zu besteuern, ergaben nach Bräuer[1]) folgende sieben Formen von Bemessungsgrundlagen:

1. Gewerbekategorien,
2. Ortsklassen,
3. Mietwert,
4. Umsatz,
5. Betriebsumfang,
6. Reinertrag,
7. Anlage- und Betriebskapital.

Während die Formen 1 und 2 heute kaum noch eine Rolle spielen, bildet der Reinertrag und das Anlage- und Betriebskapital jetzt die hauptsächlichst gebrauchten Bemessungsgrundlagen. Will man den Ertrag als Grundlage der Gewerbesteuer nehmen, so ist, um ein Urteil hierüber gewinnen zu können, seine wirtschaftliche Natur und Entstehung zu analysieren. Es hat sich ergeben, daß zu seinem Zustandekommen sowohl Kapital wie Arbeit zusammenwirken, daß in ihm aber auch der Unternehmergewinn enthalten ist, welch letzterer wiederum eine in der Theorie viel umstrittene Größe darstellt, die neben dem Elemente des Arbeitslohns für hochqualifizierte Dispositionstätigkeit, teils eine Risikoprämie, teils dynamischer Natur sein kann. Ueber das Verhältnis der Produktions- und Erwerbselemente zu einander kann nur gesagt werden, daß es mit der Eigenart und dem Umfange eines jeden Betriebs wechselt. Der Versuch einer Ausmittelung wieviel vom Ertrag der einzelnen Unternehmung auf das Kapital, wieviel auf körperliche und wieviel auf geistige Arbeit zurückzuführen ist, wird nie einer vollen Lösung zugänglich sein, wenn auch mit Moll und Lansburgh im allgemeinen festgestellt werden muß, daß z. B. beim Großkaufmann und auch bei allen großen Unternehmungen überhaupt das Kapital den überwiegenden Faktor darstellen dürfte. Das gewerbliche Einkommen ist eben, wie die Denkschrift von 1901 ausführte, weder reines Arbeitseinkommen, noch bloße Kapitalrente, sondern ein aus Arbeitseinkommen und Kapitalrente gemischtes Einkommen. Daher kann nicht mit Sicherheit festgestellt werden, welcher Betrag von diesem Einkommen auf den persönlichen Arbeitsverdienst und welcher auf die Betriebskapitalrente entfällt.

Wenn wir uns zunächst der Frage Reinertrags- oder Sollertragsbesteuerung zuwenden, so ergibt sich ein Gegensatz der heutigen zur Vorkriegsregelung. Während die heutige Steuer als Maßstab den Dreijahresdurchschnitt der gewerblichen Reinerträge, die in den drei letzt vorangegangenen Steuerabschnitten zur E.St. oder K.St. veranlagt und für die Zwecke der Gewerbesteuer berichtigt wurden, als Gewinn aus Gewerbebetrieb nimmt, war die frühere Regelung von dem sog. „mittleren" nicht von dem wirklichen Ertrage ausgegangen. Mag man in derselben auch eine gewisse Ungleichheit erblicken: eine Unterbesteuerung der überdurchschnittlichen und eine Ueberbesteuerung der unterdurchschnittlichen Erträge, so lag doch in dieser Art der Festlegung der Erträge nicht nur ein Ansporn zu vermehrter Anstrengung und Geschicklichkeit, sondern auch der mindestens vom Gegenleistungsstandpunkt aus gesunde Gedanke, daß die Sache es ist, die den Schutz des Staates genießt, daß die Sache einen Teil des dem einzelnen überlassenen nationalen Gütervermögens darstellt, und

[1]) vgl. Bräuer im Handbuch der Finanzwissenschaften 2. Band S. 38 ff.

daß daher der Besitzer und Nutznießer der Sache soviel als er Schutz genießt, auch an Steuer leisten soll. Das ist aber nur der mittlere Nutzen, nicht der persönliche, den er kraft seiner persönlichen Tätigkeit, Geschicklichkeit und Augenblickssituation daraus zu ziehen vermag. Die Ertragssteuern stellen eben, nicht wie die Einkommenssteuern den privatwirtschaftlichen und persönlichen Konsumentenstandpunkt, sondern den volkswirtschaftlichen und sachlichen Produktionsstandpunkt in den Vordergrund. Ueberdies brachte die Veranlagung nach dem mittleren Ertrag den großen Vorteil, daß der Gesetzgeber sich nicht ganz dem guten Willen des Steuerpflichtigen und dessen Fassion anvertrauen mußte, ihm vielmehr die Möglichkeit gegeben war, zur Gewinnung des Ertrags an äußere Kennzeichen anzuschließen, ein Gedanke, der als durchaus dem Prinzip der „Realbesteuerung" entsprechend anzusehen ist. Damit bot sich fernerhin die Möglichkeit, die auf dem Wege der Fassion gewonnenen Erträge der Einkommensteuer denen der Gewerbesteuer, die auf dem Wege der Einschätzung gewonnen wurden, gegenüberzustellen und so die auf verschiedenen Wegen gewonnenen Ergebnisse zu vergleichen, zu kontrollieren und auszugleichen. Das Verlassen dieses Weges und der Uebergang von der früheren Ermittlung des steuerbaren Ertrags nach objektiv feststehenden Merkmalen der Ertragsfähigkeit zu dem Grundsatz, den steuerbaren Ertrag im wesentlichen dem veranlagten Jahreseinkommen zu entnehmen, wurde hauptsächlich durch steuertechnische Erwägungen, den Uebergang der Bezirksteuerämter in die Reichsverwaltung und ihre Inanspruchnahme in erster Linie für die Zwecke des Reiches und dann vor allem durch die infolge der Inflation herbeigeführte Zerrüttung aller objektiven Grundlagen veranlaßt. —

Theoretisch ist diese Entwicklung zu bedauern, aber bei dem Fehlen objektiver Maßstäbe, die auch nur einigermaßen sichere Schlüsse auf die dauernde Ertragsfähigkeit eines Betriebes zuließen, dürfte dem Gesetzgeber von 1927 sich noch keine andere Möglichkeit der Ausgestaltung der Steuer gegeben haben; man muß sich aber klar darüber sein, daß das Ertragsprinzip 1873/1903 besser und folgerichtiger durchgeführt war, als in der neuen Regelung, und daß ein Weiterschreiten auf diesem Wege zu einem Abbau der Gewerbesteuer überhaupt führen müßte, eine Entwicklungslinie, die sich auch bei der neuesten Notverordnung vom 1. Dez. 1930, welche das Steuereinheitlichungsgesetz zur Verwirklichung bringt, klar erkennen läßt. Denn wenn auch die äußere Form der Gewerbesteuer heute große Aehnlichkeit mit der Einkommensteuer aufweist, so ist doch Zweck und Ziel der Gewerbesteuer nicht das einer „Partialeinkommensteuer", und ihre spezifische Weiterentwicklung nicht in einem engen Anschluß an die Reichseinkommensteuer, die notwendig vom Einzelsubjekt ausgehen muß, zu erblicken. Man kann Jessen [1]), der mit dem Hinweis, daß die Aufgabe der Gewerbesteuer auch darin liege, den Nutzen abzugelten, den der Gewerbebetrieb als solcher und nicht sein zufälliger Besitzer von seiner Gemeinde habe, und bei ihr daher nicht nur der Reinertrag für sich allein den Maßstab bilden dürfe, nur beipflichten; er hat damit den Gesichtspunkt herausgearbeitet, daß eine Angliederung der Gewerbesteuer an die Einkommensteuer den ersten Schritt zur Abschaffung der Gewerbesteuer überhaupt bilden würde.

---

[1]) vgl. Jessen: Soll die Gewerbesteuer eine Realsteuer bleiben? IV. Einkommensteuer, Ertragsteuer, Realsteuer.

Sodann schickt sich die Periode des Wirtschaftsliberalismus heute dazu an in eine solche einer mehr korporativ gebundenen Form überzugehen. Der letzteren aber entspricht die sogenannte „Normertragsbesteuerung" weit mehr als die des Einkommens. Damit wird sich der Gedanke, daß der privatwirtschaftliche Begriff des Einkommens nicht den einzigen Maßstab für die Leistungsfähigkeit oder besser die „Erzeugungsfähigkeit" darstelle immer mehr durchsetzen. Diese Erkenntnis führt mit Notwendigkeit zur Forderung einer Besteuerung nach Ertragsnormen die unter volkswirtschaftlichen Gesichtspunkten aufzustellen wären. Das bedeutet die Erfordernis einer Rückkehr zur Sollertragsbesteuerung in Form eines Realsteuersystems.

Von diesem Gesichtspunkte aus ist dem Gedankengange Röslers [1]), daß eine Steuerbemessung, die den tatsächlichen Ertrag mit den Merkmalen des Umsatzes, Betriebsvermögens evtl. der Gehälter und Löhne zusammenfasse, theoretisch den Vorzug verdiene, zuzustimmen; wenn auch eine derartige Umstellung praktisch noch in weiter Zukunft liegen muß. Man kann sagen, daß es für die Betriebswirtschaftslehre ein lohnendes Problem sein müßte, moderne Prinzipien und Wege für eine Erfassung des Gewerbeertrags auf rein „objektiver" Grundlage zu gewinnen.

Von dem hier im Anschluß an Andreä vertretenen Gesichtspunkte der Normertragsbesteuerung aus, ist auch der im württembergischen Gewerbesteuergesetz vertretenen „Mindeststeuer" in Form der subsidiären Heranziehung des Betriebskapitals, zu der übrigens von den rund 10 000 handelsgerichtlich eingetragenen Firmen bis zum Jahre 1928 nur wenig über 100 größere und mittlere Geschäfte veranlagt wurden, beizustimmen.

Bei der Betrachtung der württembergischen Gewerbesteuer ist in diesem Zusammenhange auch der Rolle, die die Regelung des persönlichen Arbeitsverdienstes in ihr gefunden hat, zu gedenken; eine Maßnahme, die zusammen mit der württembergischen Mindestkapitalsteuer Andreä zu der Bemerkung veranlaßt, daß damit eine Neugestaltung der Ertragsbesteuerung zur Tatsache geworden sei. Württemberg ist dasjenige unter den deutschen Ländern, das am folgerichtigsten den Grundsatz durchgeführt hat, daß das Arbeitseinkommen des Unternehmers, das im Gewerbeertrag mitenthalten ist, ebensowenig, wie das Arbeitseinkommen der Lohn- und Gehaltsempfänger, neben der Einkommensteuer noch einer weiteren Einsteuerung unterzogen werden solle. Daneben ging man von dem Gesichtspunkte aus, daß, da in der Einkommensteuer die Höhe des Einkommens als quantitatives Element den ausschließlichen Maßstab der Besteuerung bilde, eine Gleichwertigkeit unter den Ertragssteuern nur erhalten bleiben könne, wenn man diese ausschließlich nach dem Grade der Fundierung aufstelle, d. h. den Arbeitsverdienst jeweils eliminiere. Da es unmöglich ist, in jedem einzelnen Falle festzustellen, wieviel von dem gesamten Gewerbeertrag auf den persönlichen Arbeitsertrag entfällt, und wieviel auf die Rente des Betriebskapitals usw., so sucht man in Württemberg durch summarische Abstriche den jeweiligen Arbeitsverdienst auszuscheiden. Grundsätzlich soll durch die Staffelung etwa der Betrag freigestellt werden, den der Unternehmer als Entlohnung im Durchschnitt einem Dritten bezahlen müßte, der seine Stelle wie er ausfüllen würde. Es ist schon erwähnt worden, darf aber vielleicht an dieser Stelle

---

[1]) vgl. Rösler, Kommentar zum württ. Gewerbesteuergesetz vom 7. 1. 1927. Einleitung.

wiederholt werden, daß die anderen Länder bei der Ausscheidung des persönlichen Arbeitsverdienstes nicht so weit gehen, wie Württemberg: Bayern und Sachsen scheiden überhaupt keinen persönlichen Arbeitsverdienst aus und in Preußen, Baden und Thüringen werden höchstens 1 500 RM. dafür abgezogen. Konsequent und dem Grundgedanken entsprechend ist auch die Regelung des besonderen Abzuges der den freien Berufen nachstehenden Berufsarten.

§ 31.

Zum Problem der Gleichwertigkeit der Realsteuerkataster.

Wohl keine Frage hat den Gesetzgebern der württ. Realsteuern so viel Mühe bereitet, wie das Bestreben zwischen den drei Katastern und damit der Steuerverteilung auf Grund-Gebäude und Gewerbe eine „Gleichwertigkeit" zu erzielen. Das Suchen nach einer solchen zieht sich durch alle Denkschriften, Entwürfe und Verhandlungen hindurch: — „Die Gerechtigkeit ist, — wie der Finanzminister bei den Verhandlungen des Jahres 1925 ausführte —, bei jeder Aenderung der württ. Steuergesetze seit dem Jahre 1807 als der Schwerpunkt der ganzen Gesetzgebungsarbeit anerkannt worden."

So stark auch die konkrete Ausgestaltung dieses Gedankens in den einzelnen, sich folgenden Gesetzen von den jeweiligen Gegnern angegriffen wurde, so muß doch die Grundidee des schon von Wagner ausgesprochenen Gedankens als berechtigt anerkannt werden, daß nach der leitenden Idee der Ertragsbesteuerung alle privatwirtschaftlichen Erwerbsarten in ihren Erträgen möglichst gleichmäßig betroffen werden müßten, d. h. entweder ganz in dem gleichen Prozentsatz, oder wenn man die verschiedene Leistungsfähigkeit des fundierten, gemischten und des Arbeits-Einkommen berücksichtigen will, durch einen in bestimmter Weise abgestuften Steuerfuß.

Die Bedeutung dieses Gedankens trat hauptsächlich in Erscheinung, als man von der Repartitions- zur Quotitätsbesteuerung überging und die Regierung im Jahre 1887 einen gleichmäßigen Steuerfuß vorschlug mit der Begründung, die Kataster seien nun „gleichwertig". Dem gegenüber wünschte die Opposition eine verschieden hohe Ansetzung des Steuerfußes und man kann sich ihrer Begründung um so weniger entziehen, als sich hier Gegner bekämpften, denen es mehr um eine angemessene Klärung wirtschaftlicher wie wissenschaftlich bedeutsamer Fragen ging, als um die Gunst der Menge. Es darf in dieser Beziehung auf die einschlägigen Ausführungen oben in § 8 insbes. S. 37 ff. verwiesen und nur noch einmal das Votum des Kanzlers von Rümelin wiederholt werden, der damals darauf hinwies, daß eine Gleichwertigkeit der drei Kataster nur in dem Sinne bestehe, daß bei ihrer Anlegung das Ertragsprinzip sorgfältig durchgeführt worden sei. Unter diesem Gesichtspunkte wird man auch dem damaligen Finanzminister von Renner beipflichten können, wenn er betonte, daß die Gleichwertigkeit stets nur eine relative sein könne, der Sache der Realbesteuerung und der wirtschaftlichen Ruhe des Landes aber durch Fixierung eines gleichen Steuersatzes am ehesten gedient sei. Daß diese Ansicht in der Regelung des Jahres 1903 zum Siege gelangte und vor allem die Wirkung hatte, daß aus dem Gewerbekataster der persönliche Arbeitsverdienst ausgeschieden wurde, um so eine innere Gleichwertigkeit der drei Kataster zu schaffen, ist ebenfalls oben dargestellt. — Es sollte eben das „gemischten Charakter tragende ge-

werbliche Einkommen dem rein „fundierten" Einkommen aus Grund und Boden und den Gebäuden vergleichbar gemacht und so gleiche steuerliche Leistungsfähigkeit gleich besteuert werden, wobei die Leistungsfähigkeit aber nicht nur in der Größe des Ertrags, sondern auch im Grade der Fundierung erblickt werden wollte.

Wenn hiernach abschließend zwar zuzugeben ist, daß eine absolute Gleichwertigkeit der drei Kataster bei der verschiedenen Natur der Erträge, die sie verkörpern, sich nie erzielen lassen, und die erstrebte Gleichmäßigkeit stets eine relative bleiben wird, so darf andererseits nicht übersehen werden, daß auch bei der Einkommen- und der Vermögensteuer mutatis mutandis sich die gleichen Schwierigkeiten gezeigt haben. Bei der ersteren fällt unter den Begriff des Einkommens bei gewissen Einkünften der Gewinn, dagegen bildet bei einer zweiten Gruppe der Ueberschuß der Einnahmen über die Ausgaben die Bemessungsgrundlage. Somit besteht auch bei der Einkommensteuer in der Gewinnung ihrer Grundlagen eine weitgreifende Ungleichartigkeit und der ihr nachgerühmte Vorzug der Vermeidung einer verschiedenartigen Erfassung der einzelnen Steuerquellen, und ihrer Fähigkeit, diese auf einen einheitlichen Nenner zu bringen, ist rein formale. Auch sie erlaubt eine völlig verschiedene Behandlung der einzelnen Steuerquellen, die durch die Ausgestaltung des Kostenbegriffs noch vergrößert wird.

Sodann hat erst in letzter Zeit wieder Mann[1]) darauf hingewiesen, daß auch die Vermögensteuer als deren besonderer Vorzug gerühmt wird, sie habe das Ziel der Allgemeinheit der Besteuerung in hervorragendem Maße erreicht, von einer gleichmäßigen Erfassung der Vermögen weit entfernt ist. Er führt aus, diese Steuer führe regelmäßig zu einer Prägravation einiger Vermögenskategorien, da eine gleichmäßige Vermögensbewertung aus technischen Gründen niemals ganz gelingen werde.

Damit kommen wir zu dem Ergebnis, daß die Schwierigkeiten einer gleichmäßigen Behandlung der verschiedenen Ertragsquellen auch von den Personalsteuern geteilt werden, und wohl überhaupt nicht beseitigt werden können. Andererseits ist in diesem Zusammenhange daran zu erinnern, daß die Besonderheiten der verschiedenen Ertragskategorien auch vorteilhaft dazu benutzt werden können, um durch sie eine Berücksichtigung des qualitativen Elements und eine differenzierte Behandlung der einzelnen Erzeugungszweige zu erstreben.

§ 32.

Zur Frage der Abzugsfähigkeit der Schuld- und anderer Zinsen.

Während man noch im 16. und 17. Jahrhundert nach den trüben Erfahrungen, die man mit der alten, an die Person anknüpfenden Vermögensteuer gemacht hatte, mit dem Uebergang zur Ertragsbesteuerung zu einem Verbot des Schuldenabzugs gekommen war, und dies damit motivierte, daß der jeweilige Besitzer der einzelnen Objekte den vollen Nutzen aus seinem Gute ziehe, und daher auch die gesamte Last tragen solle, und man des weiteren das Verbot des Schuldenabzugs damit begründete, daß man im anderen Falle „die Güter derjenigen, die sich uff das Schuldenmachen legen, steuerfrei machen würde", trat mit der, das

[1]) vgl. Mann: Art. Vermögensteuer im H. d. St. W.

einzelne Wirtschaftssubjekt in den Vordergrund schiebenden Periode liberaler Wirtschaftsauffassung ein Umschwung ein. Neumann[1]) und auch Schäffle[2]), die für uns in Württemberg hier in erster Linie als Kritiker unseres heimischen Steuerwesens ins Auge gefaßt werden müssen, haben als Karakteristikum der Ertraggsteuern hervorgehoben, daß sie nicht an persönliche Verhältnisse, sondern nur an einzelne Objekte anknüpfen, und daher solche Umstände nicht zu berücksichtigen vermöchten, welche die konkrete Steuerkraft der Person schwächend oder stärkend beeinflussen. Sie erklären daher bei ihnen eine „gerechte" Schuldenberücksichtigung für unmöglich, je einen solchen Versuch für ein theoretisch zum Scheitern verurteiltes Unterfangen.

Die eingehendste Prüfung der Frage einer Schuldenberücksichtigung bei den Ertragssteuern wurde wohl von Neumann[3]) geliefert. Er unterscheidet, wie bereits erwähnt, 3 Möglichkeiten der Schuldenberücksichtigung.

1. Direkte Schuldenberücksichtigung gegenüber einer einzelnen Ertragssteuer als solcher,
2. direkte Berücksichtigung jener Art gegenüber der Gesamtheit aller Ertragssteuern, die einzelne Personen zu zahlen haben,
3. indirekte Schuldenberücksichtigung.

Hinsichtlich des ersten Weges geht er davon aus, daß sich die drei Realsteuern aus Erträgen verschiedenster Art ergeben, und ferner die Steuersätze verschiedene seien. Ein Schuldenabzug nur bei der Gewerbesteuer würde die Gewerbetreibenden den andern Realsteuerschuldnern gegenüber ungebührlich begünstigen. Ferner würde ein solcher Abzug zu einer Begünstigung der Schuldenwirtschaft ausarten. Es bewahrheite sich das Wort, daß man bei Ertragssteuern Schulden schon deshalb nicht beachten könne, weil diese sich an Personen, die Erträge aber an Objekte knüpfen. Dann zeige sich, daß die Frage so gut wie unlösbar sei, welche Schulden gerade diesem oder jenem Ertrage entsprechen, und deshalb von diesem oder jenem abzuziehen sind. Würde man bei den einzelnen Ertragssteuern den Schuldenabzug gestatten, so könne, abgesehen von der Gefahr relativ zu hoher Abzüge, da die Schulden wirkliche Beträge, die geschätzten Erträge nur angenommene, mittlere Größen seien, leicht der Versuch gemacht werden, diese Schulden mehrfach, d. h. bei verschiedenen Ertragssteuern zugleich zu verwerten, indem man von vorhandenen großen Schuldbeträgen die einen bei dieser, die andern bei jener und daneben einige bei dieser und jener Steuer zugleich in Abzug brächte, wodurch der Steuerkasse dann Verluste entstehen würden.

Auch wenn man den zweiten, theoretisch möglichen Weg beschreiten wolle, würden sich, bei diesem ebenfalls ähnliche Gefahren ergeben, und ebenso würde der dritte Weg zu keiner praktisch befriedigenden Lösung führen.

Neumann kommt zu dem Ergebnis, es müsse zugegeben werden, daß man auch bei den Ertragssteuern Schulden berücksichtigen könne, aber nur unter 3 Voraussetzungen:

„1. wenn die Gesamtheit der von jemand zu zahlenden Zinsen von der Gesamtheit der von diesem zu zahlenden Ertragssteuern abgezogen würde,

---

[1]) vgl. Neumann a. a. O.: IV. Mängel der Ertragssteuern bezüglich gerechter Steuerprogression usw.

[2]) Schäffle a. a. O.: Direkte und indirekte Steuern Fortsetzung, unreiner Charakter der alten Ertragssteuern.

[3]) Neumann a. a. O. V. Mängel der Ertragssteuern bezüglich gerechter Schuldenberücksichtigung

2. wenn gleichzeitig diese Steuern nicht Abgaben von einem geschätzten mittleren Ertrag, sondern solche sind, die gleichmäßig nach Maßgabe der wirklichen Bezüge der einzelnen erhoben werden, und
3. wenn auch die auf dieser Basis geregelten Steuern durchweg zu denselben Sätzen zur Erhebung kämen."

Verfasser glaubt den Ausführungen Neumanns in soweit beipflichten zu müssen, sofern dieser eine Schuldenberücksichtigung als dem Wesen einer wahren, an unpersönliche Objekte anknüpfenden Ertragssteuern widersprechend und die Versuche einer Umgestaltung dieser Steuern in der Richtung, daß sie die mit der Person verknüpften Schulden berücksichtigen sollten, als zum Personalsteuersystem führend erachtet. — Es wird daran festzuhalten sein, daß eine Ertragssteuer ihrem Wesen nach an die unter volkswirtschaftlichen Gesichtspunkten gewonnene Erzeugungsfähigkeit der ihr zu Grunde liegenden sachlichen Güterquelle anzuknüpfen hat, und als solche von den persönlichen Verhältnissen, zu denen auch die Schulden der einzelnen, zufälligen Besitzer dieser Quelle zu rechnen sind, absehen muß. Jedes Abweichen von diesen Gesichtspunkten führt zu einer „Subjektivierung" der Realsteuer, die in ihrem Verlauf deren ganzes Wesen unterhöhlt.

Freilich den betroffenen Kreisen erschien die Nichtabzugsfähigkeit der Schuldzinsen in der württembergischen Regelung als etwas Ungerechtes und in allen Debatten ertönte zunächst der Ruf nach ihrer Berücksichtiggung. Diese wurde insbesondere im Interesse der kleinen Bauern und Handwerker verlangt, wobei betont wurde, daß diese Kreise an der Aufhebung der Schuldenbesteuerung noch mehr interessiert seien, als andere Erwerbsgruppen, da sie den Kredit am teuersten bezahlen müßten, da die kleinen Beleihungen höher zu verzinsen seien als die großen. Gegen das Ende der Reformperiode trat allerdings wieder ein gewisser Umschwung ein, indem auf die Erhöhung der Leistungskraft des Einzelnen hingewiesen wurde, die durch die Kreditbeanspruchung herbeigeführt werde.

Den Standpunkt des Gesetzes von 1873/1903 stellt demgegenüber die nachfolgende Entscheidung [1]), die eine Abzugsfähigkeit von Obligationszinsen bei der Schätzung des gewerblichen Reinertrags verneint, dar. Sie führt aus: „Nach den Bestimmungen des Gesetzes komme der Gewerbesteuer der Charakter einer Ertragsteuer zu. Ihr Wesen habe Riecke dahin gekennzeichnet: eine Ertragsteuer abstrahiert vollständig von den persönlichen Verhältnissen desjenigen, der die Steuer entrichtet. Sie wird bemessen nur nach Maßgabe des durchschnittlich möglichen, des von jedem wirtschaftlichen Menschen unter gewöhnlichen Verhältnissen erreichbaren Ertrags. Im Wesen des Systems liegt es, daß man die Steuer da holt, wo man den Ertrag findet, und auf die Personen, die daraus ihr Einkommen ziehen, keine Rücksicht nimmt. — Mit dieser Feststellung, daß die württembergische Gewerbesteuer eine Ertragssteuer sei, ergebe sich die Unzulässigkeit eines Schuldzinsenabzugs. Denn begrifflich würden bei Ermittlung des Ertrags und zwar nicht nur des Roh-, sondern richtiger Ansicht nach auch des Reinertrags die der Verzinsung von Schulden dienenden Beträge nicht abgerechnet."

Das Urteil kommt zu dem Ergebnis: Das Prinzip der Ertragsteuer in seiner „rein objektiven Auffassung" schließt den Abzug der Schuldzinsen aus, denn dieselben gehören nicht zu dem notwendigen Produktions-

[1]) cit. nach K. Miller: Das württembergische Gewerbesteuergesetz mit Entscheidungen und Berechnungstabellen 1916.

aufwand. Nirgends bei einer Ertragsteuer würden die Schuldzinsen, die ein Produzent aus seinem Ertrage zu zahlen habe, von diesem abgezogen und bei dem Gläubiger mit der Steuer belegt werden, sondern derjenige, welcher den Ertrag darstelle, müsse ihn auch ganz versteuern. Das Prinzip der Ertragsteuer in seiner rein objektiven Auffassung schließe den Abzug der Passivzinsen aus, da diese nicht zu dem notwendigen Produktionsaufwand gehören."

Diesen Ausführungen muß vom theoretischen Standpunkt aus beigepflichtet werden. Tatsächlich fand damals ein gewisser Schuldenabzug bereits statt, und zwar bei den vom Geschäftsbetrieb unmittelbar herrührenden Passivverbindlichkeiten, den sog. laufenden Geschäftsschulden. Die Schuldenberücksichtigung hat in der Zwischenzeit noch weitere Fortschritte gemacht, und das Gesetz von 1927 läßt wie das von 1922 den Abzug der Zinsen aus Schulden, die unmittelbar aus dem laufenden Geschäftsverkehr herrühren, (insbesondere Warenbezugs- und laufende Bankkredite) zu. Fernerhin erlaubt es, — abweichend vom Gesetz von 1922, — den Abzug der Zinsen aus Schulden, die zur Verstärkung des Betriebskapitals aufgenommen wurden. Dagegen gestattet es nicht den Abzug der Zinsen aus Schulden, die zum Erwerb oder Erweiterung des Unternehmens oder zu sonstigen Verbesserungen aufgenommen sind. Auch bei dinglich gesicherten Schulden richtet sich die Abzugsfähigkeit ausschließlich nach dem Zweck der Schuldaufnahme, nicht etwa nach dem Zweck, dem die haftenden Grundstücke oder Gebäude dienen. (§ 25 Abs. 4 GO.) Bei Hypothekenschulden spricht sogar die Vermutung gegen den Charakter als laufende Geschäftsschulden (vergl. Rößler, insbesondere Anm. IV zu Art. 28 G.St.G. § 25 G.V.). Außerdem sind abzugsfähig die Kirchensteuer, sowie die Miet- und Pachtzinsen.

In dieser fortschreitenden Ausweitung der Abzüge dürfte die Gefahr, die in dem engen Anschluß der Realsteuern an die Personalsteuern liegt, ins Auge springen. Denn in der Praxis wird sich die Unterscheidung, ob die Schuldaufnahme zur Verstärkung des Betriebskapitals, d. h. zur Erzielung von Einkünften, oder ob sie zur Erweiterung des Unternehmens gemacht wurde, schwer oder kaum durchführen lassen, da bei der Zulassung des Schuldenabzugs auf den letzten Grund der Verschuldung nur schwer zurückgegangen werden kann, zumal der Schuldner selbst in sehr vielen Fällen späterhin nur schwer noch wissen wird, aus welcher Veranlassung diese oder jene Schuld von ihm aufgenommen wurde.

Als typische Begründung der Wirtschaftskreise, die heute für eine Berücksichtigung der Miet- und Schuldzinsen in weitestem Umfange kämpfen seien die Ausführungen Jakobshagens[1]) erwähnt, der erklärt, diese Hinzurechnungen würden bei den hohen derzeitigen Zinssätzen vor allem in den kleingewerblichen Kreisen als besonders drückend und ungerecht empfunden, „denn die Steuer habe ja lediglich der Inhaber des Beteiligungskapitals aufzubringen, nicht der Vermieter bezw. Darlehensgläubiger." Weiterhin sei die Schuldenberücksichtigung im Interesse der Schaffung klarerer Verhältnisse und der Gewinnung einer Uebersicht über die effektive Belastung des Steuerpflichtigen zu verlangen. Endlich werde nur so eine gerechte Grundlage für die Schaffung von Relationen zu anderen direkten Steuern und die Möglichkeit gerechterer Höchstbelastungsgrenzen gegeben.

[1]) vgl. Jakobshagen: Soll die Gewerbesteuer eine Realsteuer bleiben? D.W.Z. 1927 Nr. 24.

Hinsichtlich der letzten von ihm hervorgehobenen Gesichtspunkte, daß sich der Schuldenabzug schon wegen des gewünschten engen Anschlusses an die einen solchen aufweisenden Reichssteuern empfehle, und überhaupt eine möglichst enge Anknüpfung an diese wegen der damit geschaffenen einheitlichen Grundlagen zu verlangen sei, mag in erster Linie auf die Ausführungen oben S. 176 über die Notwendigkeit und Grenzen einer Unifizierung des deutschen Steuersystems verwiesen sein, auch erwähnt werden, daß die württembergische Regelung trotz ihres sehr engen Anschlusses an die Reichseinkommensteuer den Schuldenabzug nicht gewährt hat und auch nicht gewähren konnte, wollte sie nicht gegen einen Grundgedanken der Realbesteuerung verstoßen, nämlich den, daß die aufzubringende Last gerade von dem ihr unterliegenden Objekt als volkswirtschaftlichem Produktionsfaktor nach Maßgabe seines fiktiven Normertrags aufgebracht werden solle. Weiterhin ist diesen Ausführungen entgegenzuhalten, daß das geliehene Kapital unter allen Umständen auch eine wirtschaftliche Macht bedeutet, und damit der Belastung eine von Fall zu Fall freilich verschieden große und verschieden zu beurteilende Stärkung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gegenübersteht. Sodann ist ausgehend von dem Prinzip der Leistung und Gegenleistung, dem Gedanken, daß jeder Gewerbebetrieb seine Gemeinde belaste, und daher zu den Gemeindelasten einen gewissen Zuschuß leisten solle, sowie unter Betonung des „Realsteuer"-Charakters der Gewerbesteuer, die den Nutzen, den der Gewerbebetrieb und nicht sein Besitzer von seiner Gemeinde habe, abgelten solle, in letzter Zeit insbesondere Jessen [1]) für eine Einbeziehung der Miet- und Pachtzinsen wie auch der Schuldzinsen in den steuerbaren Gewerbeertrag eingetreten. Er führt aus: „Wer es für ungerecht erkläre, daß ein Betrieb, der in gemieteten Räumen betrieben werde, die gleiche Gewerbesteuer zu zahlen habe, wie ein anderer, im eigenen Hause stattfindender, der übersehe, daß der Bewohner eines eigenen Hauses für das darin investierte Kapital ebenfalls die Zinsen und Lasten verdienen müsse. Wenn man ihm die dafür erforderlichen Beträge als erzielten Gewerbeertrag anrechne, müsse man gerechterweise seinem Nachbarn, der in gemieteten Räumen arbeite, ebenfalls die verdienten Miet- und Pachtzinsen als Ertrag ansetzen, sonst würde der eine seinen steuerpflichtigen Ertrag vor Abzug seines praktisch allerdings nicht ausbezahlten Mietzinses, der andere aber erst nach Abzug desselben errechnen dürfen. Auch die Schuldzinsen seien aus den gleichen Gründen als Ertrag zu behandeln. Sonst würde der mit eigenem Gelde Arbeitende einen höheren Ertrag versteuern müssen, als sein Nachbar, der mit geliehenem Gelde arbeite. Daher müsse jeder freie Gewerbetreibende eine Berücksichtigung der Schulden im Ertrage verlangen, da diese Vorschrift als Filialsteuer wirke. Er befürchte bei Berücksichtigung der Schulden neben Steuerumgehungen insbesondere auch eine Verschiebung der Konkurrenzverhältnisse und das Emporschießen von Filialbetrieben. — Diese Gesichtspunkte sind als zutreffend zu erachten. —

Interessant ist, daß einer der heutigen Hauptverteidiger der Realsteuern, Andreä [2]) den Schuldzinsenabzug für die Ertragsbesteuerung als theoretisch berechtigt und für praktisch durchführbar erklärt. Die heutigen Ertragssteuern würden als Ueberbleibsel einer vorkapitalistischen Zeit in

[1]) Jessen: Soll die Gewerbesteuer eine Realsteuer bleiben?
[2]) vgl. Andreä Grundlegung: III. Die Deckung des staatswirtschaftlichen Bedarfs S. 272 ff. Die Zukunft der Ertragssteuern: II. Rückblick auf die Entwicklung und Theorie der Ertragsbesteuerung a. E.

ihrer Unfähigkeit, die Schulden zu berücksichtigen, einen schwerwiegenden Ueberstand aufweisen. Er will auch die Verteidigung des Nichtabzugs mit der Begründung, daß aus der Belastung einer Ertragsquelle etwa eines Hauses dur scheine Hypothek dem Besitzer Mittel für andere Zwecke, z. B. ein Erwerbsunternehmen zuströmen und so eine wirtschaftliche Kraft gestärkt werde, nicht gelten lassen, da in diesem Falle der Eigentümer zweifellos in der wirtschaftlichen Kraft seines Hausbesitzes geschwächt werde. Daher müsse er solchenfalls in der Gebäudesteuer entsprechend seiner minderen Leistungsfähigkeit aus dieser Ertragsquelle entlastet, dagegen — so fährt er fort — in der Gewerbesteuer höher belastet werden. Praktisch hält er in dem von ihm vorgeschlagenen Sollertragssteuersystem zwei Wege der Schuldenberücksichtigung möglich: entweder einen Abzug der Schulden vom Kapitalwert, oder eine Verminderung des Sollertrags um den tatsächlich gezahlten Zinsbetrag.

Gegen diesen Vorschlag wird man schon von der von Andreä wohl mit Recht stark empfohlenen Normertragsbesteuerung Stellung nehmen müssen: Diese Normerträge stellen fingierte, auf das Steuerobjekt bezogene Größen dar, während die Schulden reale, mit der Person des Unternehmers in enger Beziehung stehenden Tatsachen sind. Daher dürfte dieser Vorschlag Andreä's als eine Inkonsequenz gegen den Sollertragsgedanken zu betrachten sein. Weiterhin dürfte gerade ein Schuldenabzug seinem Ziele einer wirtschaftspolitischen Beeinflussung der Kapitalverwendung Abbruch tun.

Abschließend ist zu sagen, daß ein Schuldenabzug dem Wesen der Ertragsbesteuerung widerspricht, da diese, indem sie in Form fiktiver Normerträge an die objektive Erzeugungsfähigkeit von Produktionsfaktoren anknüpft, persönliche Elemente wie es Schulden sind, nicht berücksichtigen soll; auch eine Einführung dieses Gedankens auf dem Umweg über den Produktionskostenbegriff müßte zu einer Zersetzung des Ertragsgedankens führen.

§ 33.

Das Verhältnis der Gewerbesteuer zur Einkommen- und Vermögenssteuer und die Frage einer Aufhebung der Gewerbesteuer.

Als die württ. Regierung um die Jahrhundertwende nach sorgfältiger Vorbereitung den Sprung von der alten Ertragsbesteuerung zur Einkommensteuer wagte, hat sie dabei das frühere System nicht völlig verlassen. Das Ziel der Reform von 1895/03 war vielmehr die Ergänzung des prinzipiell aufrecht erhaltenen althergebrachten Realsteuersystems durch die neu geschaffene allgemeine und progressive Einkommensteuer, verbunden mit einer Anpassung der bestehenden Ertragssteuern an diese neue Steuer unter dem Gesichtspunkt der Verwendung der alten Steuern hauptsächlich zu dem Zwecke einer stärkeren Heranziehung der innerhalb der Einkommensteuer keine Berücksichtigung findenden größeren Steuerkraft des „fundierten" Einkommens. Sie hat auch die Beibehaltung der Gewerbesteuer damit verteidigt, daß der Zweck derselben als Realsteuer der sei, nach dem Prinzip der Leistung und Gegenleistung die Abgeltung des Nutzens, den der Gewerbebetrieb und nicht der Besitzer von seiner Ge-

meinde habe, zu vollziehen. Sogar als im Jahre 1915 eine Vermögenssteuer zur Einführung gelangt, wurde in Erwägung der Schwierigkeiten, die ihre Veranlagung und Durchführung bietet, die Vorbelastung des fundierten Einkommen nur zum Teil dieser Steuerform überlassen und sie zum andern Teil mit Hilfe der alten Ertragssteuer durchgeführt.

Bei den seinerzeitigen Beratungen in der zweiten Kammer wurde vom damaligen Finanzminister von Pistorius[1]) bei aller Anerkennung der einer Vermögensteuer als Subjektsteuer innewohnenden Vorzüge: wie der Möglichkeit eines Schuldenabzuges und Berücksichtigung der übrigen persönlichen Verhältnisse, der Freilassung kleinerer Vermögen, endlich der Zusammenfassung des Reinvermögens in der Person des Besitzers auf einheitlicher Grundlage nach gleichen Grundsätzen doch auf die Notwendigkeit einer Beibehaltung des Ertragsteuersystems hingewiesen. Dies verlange nicht nur das jeder gesunden Politik innewohnende Prinzip der Stetigkeit, sondern vor allem auch der Umstand, daß die eigentliche Leistungsfähigkeit eines Vermögens nicht so sehr in seinem Nennwert, als vielmehr in seinem Ertrag oder seiner Ertragsfähigkeit zum Ausdruck komme. Er wies darauf hin, daß für die Gemeinden, aber auch für die kleineren Staatsverbände die steuerliche Erfassung der belegenen Sache und des lokalisierten Kapitals ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse des jeweiligen zufälligen Besitzers eine Lebensnotwendigkeit bilde, und daß endlich gegen den mit der Reinvermögensteuer verbundenen totalen Schuldenabzug erhebliche Bedenken zu erheben seien, weil die Belastung des Vermögens mit Schulden keineswegs immer eine Verminderung, sondern gelegentlich umgekehrt eine Verstärkung der wirtschaftlichen Kraft bedeute. —

Wenn solch erhebliche Bedenken bei dem damaligen Steuertarif, der 1% einheitlich für alle Vermögen über 20 000 bezw. 50 000.— betrug und erst durch das Finanzgesetz für 1919 eine Erhöhung bis zu 5% erfuhr, wobei dieser letzte Satz erst bei 1 Mill. Vermögen zum Zuge kam, um wieviel mehr müssen diese Ueberlegungen heute bei einem Durchschnittssatz von 5% in Betracht gezogen werden! Daher sind — abgesehen von den vorerst nicht zu erörternden theoretischen Bedenken — gegen eine Ersetzung der Ertragssteuern durch eine stärkere Heranziehung der Vermögenssteuer schon praktische Bedenken zu erheben: Einmal müßten die Sätze einer solchen Steuer, die wie erwähnt, auf die durchaus verschiedene Leistungsfähigkeit der einzelnen Vermögensstücke nur schwer Rücksicht nehmen könnte, gegenüber dem seitherigen bereits erhöhten Stande noch weiter gesteigert werden. Dieses Beginnen würde die bei der subjektiven Ausgestaltung der Vermögensteuer besonders lockende Steuerflucht ganz ungeheuer steigern. Bereits Kautsky[2]) gewiß kein Freund des privaten Kapitals, hat erkannt, daß die Versuchung zur Steuerdefraudation mit der Höhe der Steuer wächst und auf die Gefahr hingewiesen, daß das Kapital sich seiner allzu starken Beschneidung durch die Entfernung ins Ausland zu entziehen pflegt, sodaß wie er sich ausdrückt „der Staat wohl die Einkommen- und Vermögensteuer hätte, aber ohne Einkommen und Vermögen." Weiterhin stellen die Ertragssteuern — wenigstens bei objektiver Ausgestaltung — ein durchaus wertvolles Hilfsmittel für die Veranlagung der Subjektsteuern dar, indem die Ergebnisse der Ertrags-

---

[1]) vgl. Verh. d. W. II. K. 39. Landtag 1915/16 Prot. Bd. 99 S. 3608.
[2]) vgl. Karl Kautsky am Tage nach der sozialen Revolution. Berlin 1903 Seite 121 ff.

schätzungen zur Korrektur der Vermögenssteuerveranlagung benutzt werden können [1]), deren große Schwäche ja gerade in der Unsicherheit ihrer Veranlagungsergebnisse liegt.

Schon von diesen Gesichtspunkten aus dürfte die von Linkh [2]) und Schmidt [3]) in neuester Zeit vertretene Forderung, daß das alte Ertragssteuersystem ganz verschwinden, oder höchstens für die Zwecke der Kommunalbesteuerung in mäßigem Umfange weiter benutzt werden solle, abzulehnen sein [4]), ohne daß auf die gegen einen solchen Plan weiterhin bestehenden staatsrechtlichen Bedenken eingegangen werden müßte.

Während Schmidt unter grundsätzlicher Ablehnung der „Opfertheorie" eine restlose Beseitigung der Realsteuern anstrebt, wobei er ihre berechtigten Grundgedanken durch die Existenz der Vermögenssteuer an sich und weiterhin durch die progressive Staffelung der Steuersätze erfüllt sieht, steht Linkh auf dem Standpunkt, daß sich zwar eine Beibehaltung der Ertragssteuern für kommunale Zwecke noch rechtfertige, im übrigen aber der Steuerbedarf besser durch Zuschläge zur Vermögensteuer gedeckt werde.

Von diesem Gesichtspunkte aus sei eine Rückverweisung der Vermögensteuer in die Hand der Länder anzustreben.

Abgesehen davon, daß das Reich nicht in der Lage sein wird, auf die Vermögensteuer zu Gunsten der Länder zu verzichten, ist, wie ausgeführt, zu bedenken, daß eine Vermögensteuer, die neben den Zwecken des Reiches auch denen der Länder zu dienen hätte, auf die also noch Zuschläge für die Zwecke dieser letzteren entfallen würden, eine derartige Höhe in ihren Sätzen erreichen müßte, daß sich bald erhebliche Steuerwiderstände zeigen würden. Sodann ist diesem Gedanken auch aus theoretischen Gesichtspunkten entgegenzutreten: Zur Ergänzung der auf subjektiver Grundlage beruhenden Einkommensteuer, eignet sich, wie von vielen Vertretern der Wissenschaft immer wieder hervorgehoben, ein auf objektiver Grundlage aufgebautes Realsteuersystem am besten. Wäre dem nicht so und wäre vor allem nicht die Ausschöpfbarkeit einer Vermögensteuer eine durchaus begrenzte, so hätten wir im Laufe der historischen Entwicklung nicht die Auflösung der alten, auf Fassion beruhenden Vermögensteuer in ein Ertragsteuersystem beobachten müssen. Der letzte Grund für diese Tatsache ist der, welcher auch das Phantom der Impot unique widerlegt, daß eben eine Vielheit von Steuern mit mäßigen Sätzen leichter ertragen wird als eine einzige oder einige wenige Steuern, die dann mit exorbitanten Sätzen erkauft werden müßten. Soviel vom praktischen Gesichtspunkte aus.

Ganz besonders ist zu beachten, daß durch die Entwicklung, welche die wissenschaftl. Betrachtung und Bearbeitung der Begriffe „Ertrag", „Einkommen" und „Vermögen" einerseits, die praktische Regelung des Steuerwesens andererseits genommen haben, nach Andreä „kaum mehr die Möglichkeit einer befriedigenden Abgrenzung der Ertrags- gegenüber der Vermögens- und Einkommensbesteuerung besteht. Man ist heute zu einer rein für die Praxis geschaffenen Begriffsbestimmung gekommen, die aber, wie die Schanz'sche „Reinvermögenszugangstheorie" beweist, nahezu zu einer „Eliminierung" des Einkommensbegriffs gelangt ist, was Popitz zu der Befürchtung Anlaß gibt, daß mit dem Verschwinden des Ein-

[1]) vgl. Fuisting: Grundzüge der Steuerlehre S. 400 und 303.
[2]) vgl. Linkh: Ertragssteuern oder Zuschäge zur Einkommen- und Vermögensteuer. Schwäb. Merkur 1926 Nr 580 u.: Nochmals die Württ. Ertragssteuern. Schwäb. Merkur 1927 Nr 22
[3]) vgl. Schmidt: Der Streit um die württ. Ertragssteuern. Schwäb. Merkur 1926 Nr. 70.
[4]) vgl. Pistorius: Die württ. Ertragssteuern. Schwäb. Merkur 1926 Nr. 592.

kommensbegriffs auch in immer stärkerem Maße eine Abneigung gegen die Einkommenbesteuerung sich ergeben wird: So kommt Moll [1]), der sich mit der Frage des Verhältnisses des Vermögensbegriffs zu dem des Einkommens befaßte, zu dem Ergebnis, daß die an sich evident erscheinende Abgrenzung zwischen Vermögen und Einkommen in scharfer und exakter Weise unmöglich ist, daß vielmehr der Vermögensbegriff notwendig nicht eliminierbare Einkommenselemente mit umfaßt. Bei Betrachtung der Einzelfragen des modernen Vermögensbegriffs stellt er fest, daß es eine fast unlösbare Aufgabe bedeute, die in Frage stehenden Objekte richtig erfassen und bewerten zu wollen, man vielmehr kaum entscheiden könne, welche Werte ihrer Veranlagung zu Grunde gelegt werden sollten, und daß insbesondere der Versuch, die unrentablen Vermögensobjekte neben den rentablen heranzuziehen, d. h. die wirtschaftliche und steuerliche Leistungsfähigkeit der ersteren festzustellen, einer rationalen Lösung kaum zugeführt werden könne. Ja, es erscheint ihm sinnlos dort, wo der ausgesprochene erste Zweck der Steuer darauf abziele, die Quelle des fundierten Einkommens zu treffen, auch das Gebrauchs- und Verbrauchs-Vermögen besteuern zu wollen, das gar kein Einkommen abwirft.

Sodann hat Schuster [2]) darauf hingewiesen, daß das Einkommen — ein Begriff, der bei manchen Bevölkerungskreisen, z. B. der Bauernschaft überhaupt nie Fuß zu fassen vermochte, — neben den Elementarphänomenen der Wirtschaft als da sind Umsatz und Kapital, Aufwand und Ertrag heute keinen Platz mehr findet und daß dieser Begriff als wirtschaftstheoretische Größe wegen seiner sachlichen Nichtbestimmbarkeit kaum mehr gehalten werden kann. Wenn er sodann den Einkommensbegriff als Zweckmäßigkeitsbegriff der Besteuerung überprüft, kommt er zu dem Ergebnis, daß er, um die Ziele des Gesetzgebers erfüllen zu können, zwei verschiedene, heterogene Dinge, einerseits den Lohn, andererseits den Reinertrag in sich aufnehmen mußte und so durch diese zu Widerspruch führende Vereinigung den Kern der Zersetzung in sich trage. Indem Schuster die Ausbreitung des Kostenbegriffs in der modernen Gesetzgebung verfolgt, kommt er zu dem Ergebnis, daß der Abbröckelungsprozeß dem der Einkommensbegriff unterliegt, zwar nur ein ganz langsamer ist, er aber doch besteht und daß die Aufhebung dieses Begriffs letztlich auch die der Einkommensteuer nach sich ziehen müsse. So wird sich nach ihm die Einkommensteuer entweder zu einer Reinertragsteuer oder durch Aufhebung des Kostengesichtspunktes zur Umsatzsteuer entwickeln.

Noch aus einem weiteren Grunde glaubt er mindestens einer Ergänzung der Einkommensteuer das Wort reden zu müssen. Er weist darauf hin, daß sie durch den Druck der Umstellung, den sie als Kostenelement ausüben muß, allerdings auf die erfahrungsgemäß nachgiebigste Stelle leite, aber diese eine Stelle auch vollkommen allein sich mit der Umstellung der übrigen Teile der Wirtschaft auseinandersetzen läßt. Von diesen Gesichtspunkten aus muß er die Einkommensteuer als ungerecht bezeichnen.

v. Pistorius, Lilienthal und Rabbethge [3]), welche das der Einkommensteuer angeblich so vorzugsweise innewohnende Prinzip der Leistungs-

---

[1]) vgl. Moll: Probleme der Finanzwissenschaft Kap. 12 und 13 S. 95 ff,
vgl. Andreä: Die Zukunft der Ertragsbesteuerung: I. Abgrenzung der Ertragbesteuerung gegen die Besteuerung des Einkommens und Vermögens.
[2]) vgl. Schuster: Das Einkommen S. 99 ff.
[3]) vgl. Lilienthal a. a. O. S.
„ Rabbethge: Verfall oder Rettung.
„ Pistorius: Die Einkommensteuerlüge.

fähigkeit nachprüfen, kommen zu dem Ergebnis, daß dieses sogen. „Gerechtigkeitsprinzip" heute vielmehr zu einem Deckmantel für ein Prinzip des negativen Neids, der Benachteiligung der hohen Leistung und der Begünstigung unzureichender Arbeit zu werden drohe, und daß Gerechtigkeit und Besteuerung eben doch sehr weitgehend inkommensurable Größen darstellen. Endlich macht Lilienthal noch darauf aufmerksam, daß eine Einkommensteuer der heutigen progressiven Form eine preissteigernde Tendenz auszuüben pflege.

Meisel [1]) endlich, der die mit der synthetischen Erfassungsmethode zusammenhängende Probleme untersucht, erklärt, daß von dieser zuverlässige Bekenntnisse umsoweniger zu erwarten seien, je stärker der Steuerdruck werde, daß die Zwangsmittel des Staats hiergegen trotz weitgehender theoretischer Möglichkeiten praktisch unwirksam bleiben, und daß unter solchen Umständen der Sache nach in weitem Umfange der Steuervertrag das Steuerbekenntnis weitgehend zu ersetzen drohe.

Wenn unter solchen Verhältnissen heute in der Wissenschaft zwar über die Notwendigkeit und Berechtigung der Vorbelastung des fundierten Einkommens auch Uebereinstimmung herrscht [1]) und dies mit der freieren und unabhängigeren Stellung, dem höheren Schutz gegen die Wechselfälle des Lebens und der in der Regel größeren Leistungsfähigkeit des Beziehers fundierten Einkommens begründet wird, so besteht doch über die Art und Weise seiner Heranziehung Steit. Schon bei der Feststellung dessen, was als fundiertes Einkommen gelten soll, ob hierunter das sogen. „Besitzeinkommen" oder das aus einer sichtbaren Quelle fließende Einkommen zu verstehen sei, beginnen die Schwierigkeiten. —

Während Schäffle [2]) die Frage Ertrags- oder Vermögensteuer für eine rein Zweckmäßigkeitsüberlegung erklärt, und Wagner [3]) einer Verbindung beider — allerdings unter Zuteilung der Vermögensteuer an den Staat, der Ertragssteuern an die Kommunen das Wort redet, er aber wie auch Heckel [4]) trotz ihrer Neigung zur Vermögensteuer auf die durch die historische Entwicklung gewordene, konkrete Gestaltung des Steuersystems Rücksicht nehmen will, muß Neumann [5]), der seiner ausgesprochen individualistischen Einstellung folgend stark der personalen Vermögenssteuer zuneigt, interessanterweise bei einem Vergleich ihrer Licht- und Schattenseiten gegenüber den Ertragssteuern zu einem recht relativen Urteil gelangen: Er hat in seinem Buche: die persönlichen Steuern vom Einkommen verbunden mit Ertrags- oder Vermögenssteuern sich auch die Frage vorgelegt, ob die als notwendig erkannte Ergänzung der Einkommensteuer durch eine Steuer auf die höhere Leistungskraft der fundierten Einkommensbezüge besser durch ein Ertragssteuersystem oder durch eine Vermögensteuer erfolgen solle und er hat dem ersteren den Vorzug geben müssen. Er führt an: Für eine ergänzende Vermögensteuer würden insbesondere 2 Tatsachen sprechen. Einmal sei das Vermögen in manchen Beziehungen leichter zu erfassen als Ertrag und Einkommen. Sodann komme die Steuerkraft des einzelnen, auf die man sich zur Erzielung tunlichsten Opferausgleichs zu stützen habe, im Vermögen vielfach am deutlichsten zum Ausdruck.

---

[1]) vgl. Moll a. a. O. Kap. 17 S. 159 ff.
Bräuer: Finanzwissenschaft S. 42 ff.
[2]) vgl. Schäffle: Grundsätze der Steuerpolitik S. 355.
[3]) Wagner in Schönbergs Hdbch. 3, 1 IV. Aufl. § 45 a S. 322.
[4]) vgl. Heckel: Art. Einkommensteuer in W. d. V. u. Fortschritte der direkten Besteuerung S. 74.
[5]) vgl. Neumann: Die persönlichen Steuern usw.

Doch habe ein Ertragssteuersystem dem gegenüber wieder wesentliche Vorzüge. Einmal habe es der Vermögensteuer gegenüber den, daß es dem Verhältnis von Leistung und Gegenleistung entsprechend gesteigert werden könne. Sodann dürfe nicht übersehen werden, daß da, wo tunlichster Opferausgleich das zu erstrebende Ziel sei, nämlich bei den Gemeinden viele Bedenken wegfielen, die unter gleichen Voraussetzungen gegenüber Staatssteuern vom Ertrage zu erheben seien, so insbesondere jene, die sich auf Stabilität und drohenden Klassenkampf bezögen. Zu den Lichtseiten der Ertragssteuern sei zu rechnen, daß bei ihnen viele Schwierigkeiten, die eine Vermögensteuer hinsichtlich einer gerechten interkommunalen und interterritorialen Lastenverteilung aufzuweisen habe, — man denke an das „Hinauswalzen" der alten Vermögenssteuern, — nicht vorhanden seien. Weiterhin sei es im Vergleich mit den Ertragsteuern kein geringer Mangel der Vermögensbesteuerung, daß ihre im allgemeinen jährlich zu erneuernde Einschätzung mannigfache Schwierigkeiten und Unannehmlichkeiten nach sich zöge. Schließlich sei noch zweier Uebelstände der Vermögensteuer zu gedenken: Einerseits führe sie zu einer besonderen Bedrohung alles sichtbaren Vermögens. Dies könne bei hohem Steuersatz mißliche Folgen nach sich ziehen und schließe ferner die sozialpolitisch schwer wiegende Gefahr in sich, daß die tatsächlich regelmäßig leichter zu erfassenden mittleren und kleineren Vermögen besonders hart belastet würden, während sich die großen leichter entziehen würden.

Die Vermögensteuer habe endlich den Nachteil, daß bei der Besteuerung nach dem Vermögenswert von den Früchten, d. h. Einkünften und Erträgen des Vermögens abgesehen werde, was an sich schon sehr hart sein könne. — So kommt Neumann zu dem Ergebnis, daß einem gemischten Steuersystem der Vorzug gebühre, und die Ertragssteuern für die Gemeinden auf jeden Fall die Grundlage ihres Steuereinkommens zu bilden hätten.

Der Ansicht Neumanns, die Steuerkraft des Einzelnen komme im Vermögen am deutlichsten zum Ausdruck und dieses sei auch leichter zu erfassen, trat schon seinerzeit Fuisting entgegen, indem er hervorhob, daß nicht das Vermögen [1]), sondern nur der Ertrag einen richtigen Grademesser für Interesse und Leistungsfähigkeit darstelle, da die von den Verteidigern der Vermögensteuer gemachte Unterstellung, daß sich der Grad der Leistungsfähigkeit unterschiedslos nach der Höhe des Vermögens richtet, nie zutrifft, während andererseits gerade in der Unsicherheit der Veranlagungsergebnisse die große Schwäche der Vermögensbesteuerung auf praktischem Gebiete liege.

Es kann auch nicht zugegeben werden, daß heute das Interessenprinzip im System der Besteuerung keinen Platz mehr habe, wie dies Dettmer [2]), und Jacobshagen [3]), auch wohl Andreä [4]) anzunehmen geneigt scheinen. Hiergegen ist im Anschluß an die früheren Ausführungen Fuistings und insbes. Schalls zu behaupten, daß Leistungsfähigkeit und Interesse bei der Steuerverteilung keine unvereinbaren Gegensätze bilden sondern sogar eine wechselseitige Berücksichtigung fordern. So liefert gerade das Interessenprinzip den in Notzeiten immer wieder zum Durchbruch kommenden

---

[1]) vgl. Fuisting a. a. O. S. 399.
[2]) vgl. Fritz Dettmer: Die Gewerbesteuer in Deutschland usw. . . . § 3 Die Ideologie über die Stellung der Gewerbesteuer im Steuersystem der Kapitalwirtschaft und ihre Kritik. S. 99 ff.
[3]) vgl. Jacobshagen: Soll die Gewerbesteuer eine Realsteuer bleiben. In D.W.Z. 1917 Nr. 24
[4]) vgl. Andreä: Grundlegung S. 168.

Gedanken eines von jedem Steuerobjekt unter allen Umständen zu entrichtenden, von persönlichen Verhältnissen und Rücksichten der Leistungsfähigkeit nicht beeinflußten Steuermindestbetrags.

Endlich ist noch in theoretischer Hinsicht der schon oben dargelegten Gedankengänge Schalls zu erwähnen, der wie auch Fuisting [1]) mit Recht ausführt, daß es sich bei Staat und Gemeinde letzten Endes nur um graduell verschiedene Körperschaften handle, und somit der insbesonders bei der Miquel'schen Steuerreform eingenommene Standpunkt, der Kommunalbesteuerung zwar das Interessenprinzip zu Grunde zu legen, es beim Staate aber abzulehnen, eine Inkonsequenz darstellt. Schall geht, wi eerwähnt, sogar soweit, zu verlangen, daß die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erst nach Durchführung des Interessenprinzips Platz greifen sollte.

Wenn daher gegenüber den Angriffen, die gegen die Realsteuern mit der Begründung geführt werden, daß eine Besteuerung allein unter dem Gesichtspunkt einer Abgeltung des Nutzen, den der Staat und die übrigen öffentlichen Körperschaften gewähren, zu einseitig sei, und sich dieser Nutzen auch nie ziffernmäßig feststellen lasse, eingeräumt werden muß, daß neben dem Gesichtspunkt der Opfertheorie auch der der Leistungsfähigkeit in Betracht zu ziehen ist, so behalten die Realsteuern als Steuern aus dem fundierten Teil des Einkommens neben und trotz der Vermögensteuer ihre Berechtigung.

Nachdem, wie oben gezeigt, die Begriffe des Einkommens und Vermögens heute eine starke Zersetzung erlitten haben, kann einem alleinigen Abstellen auf diese beiden Größen in Form der Subjektbesteuerung mit der Begründung nur ein derartiges Vorgehen entspreche der Wirtschafts- und Betriebsform der heutigen Kapitalwirtschaft im Gegensatz zur vorausgehenden Geldwirtschaft, wie dies Dettmer [2]) unternimmt, nicht beigetreten werden: Die Zeit des stürmisch vordringenden Hochkapitalismus mit seiner sprunghaften Veränderung der wirtschaftlichen und sozialen Strukturverhältnisse, der die alten Ertragssteuerformen nur unvollkommen zu folgen vermochten, und der in der zeitgenössischen Einstellung des Geisteslebens ein auf die Spitze getriebener Individualismus entsprach, hat sich — darüber dürfte heute Einigkeit herrschen — in jeder Hinsicht in eine Periode langsameren Fortschreitens und stetigerer Wirtschaftsformen gewandelt, dem sich auch eine Wandlung der Besteuerungsform anschließen dürfte. Damit wird die Zeit wieder kommen, in der man darnach trachten wird, zu objektiven Methoden und stärkerer Spezialisierung der Veranlagung zurückzukehren, Gesichtspunkte, die man im Hauptteil Deutschlands unter dem Druck der schlechten Ertragssteuerverfassung des hegemonialen Bundesstaats allzu radikal hintangestellt und sich damit der notwendigen Ergänzung des Steuersystems beraubt hatte [3]). Unter diesem Gesichtspunkt, als ein Korrektiv gegen die rein subjektive Personaleinkommen- und Vermögensteuer bedarf es eines auf objektiver Grundlage aufgebauten Ertragssteuersystems.

Da sodann die Feindschaft gegen die Realsteuern, worauf Andreä hinweist, zum großen Teil auf einer Verwischung der Unterschiede zwischen Einkommen, Vermögen und Ertrag beruht, und in der Folge zu einer

---

[1]) vgl. Fuisting a. a. O. S. 10.
[2]) Dettmer a. a. O. S. 92 ff.
[3]) vgl. Teschemacher: Die Einkommensteuer im Handbuch der Finanzwissenschaft S. 92 ff. S. 126/27, 122.

Nichtbeachtung der aus einer scharfen Trennung sich ergebenden Leitgedanken und einem allzu starken Abstellen auf den rein quantitativ betrachteten Gedanken der Leistungsfähigkeit führte, so hat sich gezeigt, daß in der Praxis die einseitigge Hervorhebung und Ausbildung dieses Gedankens zu schweren Uebelständen führen mußte. Daher betont Andreä [1]) mit Recht die Notwendigkeit, das qualitative Element neben und vor dem quantitativen zu berücksichtigen, d. h. die Verteilung der Steuerlast von einem volkswirtschaftlichen Standpunkte aus auf die Einzelwirtschaften vorzunehmen. Damit muß man den Realsteuern noch von einem anderen Gesichtspunkte aus Gerechtigkeit widerfahren lassen und ihre Notwendigkeit ableiten: nämlich von der unbedingt erforderlichen Differenzierung der Kapitalbelastung nach dem Grade seiner Fundierung, durch Unterscheidung der einzelnen Ertragsquellen und ihre besondere, je nach Lage des Falls leichtere oder schwerere Heranziehung, um so von der fiskalischen Seite her einen Einfluß auf die Erwerbsverhältnisse und besonders auf die Kapitalverwendung zu gewinnen; eine Aufgabe, die mit Hilfe der progressiven Personalbesteuerung allein nicht zu erreichen ist.

So ist abschließend daran festzuhalten, daß weder eine Einkommensteuer allein, noch ihre Verbindung mit der Vermögensteuer eine Berücksichtigung der steuerlichen Leistungskraft darstellt, daß vielmehr mindestens daneben noch der Ertrag bezw. die Ertragsfähigkeit berücksichtigt werden muß, sofern das Steuersystem ein wirtschaftlich befriedigendes sein soll. Sodann dürfte diese Darstellung ergeben haben, daß auch die Vorteile der Subjektbesteuerung keine derartige sind, daß sie zu einer Ausmerzung der Objektsteuer Anlaß geben könnten, vielmehr verlangen gerade ihre Mängel durchaus eine Ergänzung unter dem Ertragssteuergesichtspunkt. Damit dürfte die Notwendigkeit der Ertragsbesteuerung und damit einer Gewerbebesteuerung bewiesen sein.

§ 34.

Die Bedeutung und Stellung der Gewerbesteuer im Staats- und Gemeindehaushalt.

Welch gewaltiger Faktor die Realsteuern im Budget des Landes Württemberg geblieben sind, erhellt eine Gegenüberstellung der Beträge des Realsteueraufkommens zu den Einnahmen aus Reichssteuern, wie es eine Zusammenstellung des Stat. Handbuchs für Württemberg, Jahrg. 1922/26 aufzeigt: Danach stehen sich laut den Rechnungsergebnissen bezw. Voranschlägen folgende Ziffern gegenüber

an Realsteuern	Mill.	An Reichssteuerüberweisungen	Mill.
1924	ca. 25,6		ca. 66,4
1925	ca. 26,2		ca. 64,8
1926	ca. 26,5		ca. 69,6
1927	ca. 18,7		ca. 86,2
1928	ca. 19,4		ca. 88,5

Dieses Bild verschiebt sich noch wesentlich, wenn man die Beträge der Gebäudeentschuldungssteuer mit 5,3 Mill. bis 9,6 Mill. den alten Realsteuern hinzurechnet. Die Gewerbesteuer trägt einen Hauptteil dieses Aufkommens, indem sie folgende Kataster bezw. Steuerbeträge aufweist:

[1]) vgl. Andreä: a. a. O. S. 154 ff.

Kataster	Mill. Mk.	Steuerbetrag	Mill. Mk.
1913	145.888		3.0272
1924	148.009		10.6952
1925	151.041		12.0833
1926	163.333		11.4333

Hier fällt besonders die enorme Erhöhung des staatlichen Aufkommens in den Jahren 1924/26 mit 10—11 Mill. gegenüber etwa 3 Mill. im Jahre 1913 ins Auge. Diese Ziffern veranschaulichen am treffendsten die Bedeutung, welche das Realsteuersystem und damit die Gewerbesteuer für die Länder bei dem Mangel anderweitiger beweglicher Einnahmequellen erlangt hat. Und so erbrachten die alten Realsteuern ohne die neu hinzugekommene Gebäudeentschuldungssteuer in Württemberg etwa 31 Prozent der gegenüber 1913/14 im Jahre 1925/26 erforderlichen Mehreinnahmen. (Siehe die Tabellen in Steuer und Wirtschaft 1928, S. 430 ff.). Diese in allen deutschen Ländern notwendig werdende Mehranspannung der Ertragssteuern mußte zur Folge haben, daß diese Steuern weit über jenes Maß hinaufzuschrauben waren, das sie ertragen können, wenn man ihnen den Charakter von reinen Vorbelastungssteuern des fundierten Einkommens beilegen will. (vergl. Denkschrift: „Städte, Staat und Wirtschaft" des deutschen Städtetags S. 64).

Noch anschaulicher wird die Bedeutung dieser Steuer und des Realsteuersystems uns vor Augen geführt, wenn wir einen kurzen Ausblick auf seine Rolle im Gemeindesteuerwesen werfen: In der Finanzwirtschaft der Gemeinden haben ja die Ertragssteuern von je einen ausschlaggebenden Faktor dargestellt, und in Preußen hat die Miquel'sche Reform seinerzeit sogar diese Steuern völlig den Kommunen überlassen. In diesem engeren Verbande waren auch die Leistungen der öffentlichen Korporation etwa für den einzelnen dort befindlichen Gewerbebetrieb besonders ins Auge fallend, die öffentlichen Aufwendungen im Straßenbau, der Unterhaltung von Schulen und Anstalten, dem Wohnungswesen und der Fürsorge traten sinnfällig in Erscheinung, und so ist auf diesem Gebiete der Gedanke der Leistung und Gegenleistung am stärksten geblieben.[1]). Zu bemerken ist hier, daß das württembergische direkte Gemeindesteuerwesen von jeher in engster Beziehung zum Staatssteuerwesen gestanden ist, und sich mit der Staatsbesteuerung gleichzeitig und auf dem gleichen Boden entwickelt hat. Von den ältesten Zeiten an wurde ein etwaiges nicht aus den eigenen Einnahmen der Gemeinde, aus ihrem Vermögen oder aus ihren fiskalischen Rechten zu deckendes Defizit „der Gemeindeschaden" zusammen mit der Realsteuer umgelegt und zwar nach den für diese geltenden Grundsätzen, was umso näher lag, als ja nach der altwürttembergischen Rechtsauffassung im Grunde die Staatssteuer nichts anderes war, als eine Schuldigkeit der Gemeinde an den Staat.

Während das Gemeindesteuerwesen in der ersten Hälfte des 19. Jahrhunderts im wesentlichen neben der Bürgerrechtssteuer auf den Gemeindeschaden (Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer) beschränkt blieb, brachte das Jahr 1849 den Gemeinden das Recht der Besteuerung der Kapitalien und Besoldungen im Wege des Zuschlags zu staatlichen Steuern, wozu im Jahre 1877 noch die Möglichkeit der Einführung gemeindlicher Verbrauchsabgaben von Bier, Fleisch und Gas trat. Die wichtigste Quelle

[1]) vgl. dazu: Pistorius: Das württ. Kommunalsteuerreal a.a.O.

und die eigentliche Grundlage des Gemeindesteuerwesens bildete somit die Umlage auf Grundeigentum, Gebäude und Gewerbe, die im wesentlichen in der Form des Zuschlags zu der Staatssteuer zur Erhebung kam.

Hieran hat die Reform von 1903, abgesehen von der mit gewissen Einschränkungen erfolgten Nutzbarmachung der allgemeinen Einkommensteuer und einer Umstellung der Realsteuern auf etwas breitere Grundlagen prinzipiell nichts geändert. Auch bei dieser Neuregelung ging man im Anschluß an die überkommenen Einrichtungen von der Anschauung aus, daß die Steuern vom Grundeigentum, den Gebäuden und Gewerben das Rückgrat der Gemeindebesteuerung zu bilden hätten.

In der Nachkriegszeit hat die Gemeindebesteuerung noch zahlreiche Aenderungen erfahren, die schließlich im Anschluß an das Finanzausgleichsgesetz von 1923 zu dem neuen Gemeindesteuergesetz vom 30. Juli 1923 führte, das mit der Beendigung der Inflation wieder geändert wurde und unterm 31. 12. 25 und sodann wiederum im Jahre 1929 eine Neufassung erhielt. Hiernach sind die Gemeinden berechtigt, zur Deckung ihrer Ausgaben Beiträge, Gebühren und Steuern zu erheben. Die zu erhebenden Steuern umfassen neben und insbesondere der Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer, noch Wohn- und Aufwand, sowie Verbrauchs- und Verkehrssteuern. Ferner sind die Gemeinden noch am Ertrag der Reichssteuern beteiligt. Die indirekten Steuern treten dabei völlig zurück (vergl. die Tabellen a. a. O.)

Weitaus im Vordergrund steht die Gemeindeumlage auf die Realsteuern und insbesondere die Gewerbesteuer, die im Reichsdurchschnitt nach Jessen [1]) am städt. Gesamtsteuerbedarf 1925 teilweise 23,2 Prozent gegenüber 12,6 Prozent im Jahre 1913 zu erbringen hatte. Während bis 1922 die Höhe derselben unbeschränkt war, ist in Württemberg ein Höchstsatz von theoretisch anfechtbarem, praktisch fast bedeutungslosem Werte, eingeführt worden.

Nachdem die Gemeinden durch die Entwicklung der Finanzausgleichsgesetzgebung hauptsächlich auf die Realsteuerzuschläge beschränkt worden waren, und ihnen andererseits eine Fülle teils aufgebürdeter, teils freiwillig übernommener neuer Aufgaben erwachsen ist, mußte sich dies in einem enormen Anschwellen der Realsteuerlasten bemerkbar machen. Nach den Aufstellungen von Most [2]), die durch die Berechnungen Herkers [3]) bestätigt werden, stellt insbesondere eine Steigerung des Gewerbesteuerertrags etwa auf das dreifache des Vorkriegsdurchschnitts keine Seltenheit dar; dabei muß aber bemerkt werden, daß diesen Aufstellungen überwiegend norddeutsche Verhältnisse zu Grunde liegen, während diese im Süden doch relativ gesündere geblieben sind. Besonders in Württemberg haben sich die Gemeindezuschläge gerade der bedeutendsten Städte noch in erträglichen Grenzen gehalten (vergl. St. u. W. 1928 S. 490 ff.). Doch wurde dieses Anwachsen der Kommunalsteuern von der Industrie allgemeinhin als eine empfindliche Verteuerung des Produktionsprozesses empfunden ‚die unter Umständen zur völligen Konkurrenzunfähigkeit gegenüber dem Ausland führen konnte. Unter diesen Gesichtspunkten ist daher der von der Wirtschaft gegen die Gewerbesteuer als solche geführte Kampf verständlich, wie auch ihr Ruf nach einer gesetzlichen Begrenzung ihrer Höhe, einer Vereinheitlichung oder wenigstens der Einführung eines Anhörungsrechtes der industriellen amtlichen Berufsvertretungen.

---

[1]) Jessen a.a.O.: Der Gewerbesteuerertrag im Vergleich zum Ertrage einiger Reichssteuern.
[2]) Most: Wirtschaft und Gemeinde.
[3]) Herker: Gemeindefinanzen und Realsteuern.

Auf der andern Seite hat Jessen sicher nicht Unrecht, wenn er ausführt, es brauche kaum betont zu werden, daß die Gemeinden den gegenwärtigen Anteil der Gewerbesteuer gern herabsetzen würden, um in den Gemeindeparlamenten und in der Oeffentlichkeit Ruhe zu haben. Wenn sie es aber nicht einmal im Einzelfall tun, so müssen dafür zwingende Gründe vorliegen. Die Höhe der Gemeindesteuern sei eben letzten Endes, nicht eine Frage des Gewerbesteuerrechts, sondern der Aufgaben, welche die Gemeinden zu erfüllen hätten, und die ihnen zum großen Teil von außen her, vom Reich und den Ländern auferlegt wurden. Andererseits ist gegenüber dem Streben der Gemeinden das Realsteuerwesen nach preußischem Vorbild völlig selbst in die Hand zu bekommen, daran festzuhalten, daß abgesehen davon, daß eine solche Regelung in Württemberg einen scharfen Bruch mit der Vergangenheit bedeuten würde, es in der Tat auf der Hand liegt, daß eine Verlagerung der Steuergesetzgebung aus den Händen der Regierung und des Landtages in die Rathäuser, in diesen Kämpfe und Interessengegensätze auslösen müßte, von denen sie besser befreit bleiben.

Schlußwort

mit einem Ausblick auf die Gewerbesteuerregelung der Verordnung des Reichspräsidenten vom 1. 12. 1930.

Zum Schluß müssen zunächst noch die wichtigsten, in Betracht kommenden Bestimmungen der V.O. des Reichspräsidenten vom 1. 12. 1930 (RGBl. S. 570 ff.)[1]), Erwähnung finden. Sie sind enthalten im 3. Teil der Verordnung, der übrigens erst vom 1. April 1932 an in Kraft treten soll, und wollen den Gedanken der Steuervereinfachung und Vereinheitlichung zur Durchführung bringen. Zu diesem Zweck sind in der Notverordnung für das Gebiet der Grund- und Gewerbesteuer auch reichsrechtliche Veranlagungs- und Erhebungsvorschriften aufgenommen, obgleich diese Steuern im übrigen „Landessteuern" bleiben sollen.

Das dritte Kapitel dieses 3. Teils der Notverordnung befaßt sich im bes. mit der Neuordnung der Gewerbesteuer, indem es im ersten Abschnitt die Steuerpflicht (§§2—8), im zweiten die Vorschriften über die Besteuerungsgrundlagen und die Berechnung der Steuer (§§ 9—23), im dritten die Zerlegung (§§ 24—33), im vierten die Veranlagung und Erhebung und im fünften und letzten die Uebergangs- und Schlußvorschriften regelt.

Wie der oben erwähnte Gewerbesteuerrahmengesetzentwurf will auch die Neuregelung der Not-VO. die freien Berufe in den Kreis der Gewerbe einbeziehen, sofern es sich nicht bei ihnen um die Ausübung eines der reinen Kunst oder der reinen Wissenschaft gewidmeten freien Berufs oder Nebenberufs handelt" (§§ 2 und 3).

Auch die Notverordnung enthält den oben erwähnten weiten Begriff der Betriebsstätte (§ 5), die seitherigen Befreiungen (§§ 6 und 7), wie auch die herkömmliche Bestimmung des Unternehmers als Steuerschuldner (§ 8).

Bei der Festsetzung der Bemessungsgrundlage hat der Gedanke gesiegt, als solche den gewerblichen Ertrag zu nehmen, und ebenso hat man das in Württemberg seit 1922 bereits bestehende Prinzip der subsidiären

[1]) vgl. Reichsges.-Bl. I 1930 Nr. 47, S. 517 ff.

Heranziehung des Betriebskapitals aufgenommen; während die Hinzufügung einer Lohnsummensteuer den Ländern überlassen bleibt, die für Württemberg nach den oben gemachten Ausführungen kaum Bedeutung erlangen dürfte (§§ 9, 19—21). Auch die Gewinnung des Gewerbeertrags auf der Grundlage des nach den Vorschriften der E.St.G. und K.St.G. ermittelten Gewinnes ist der seitherigen württembergischen Regelung entsprechend. Ebenso steht die Modifikation dieser Ergebnisse in einer dem Ertragscharakter der Gewerbesteuer entsprechenden Weise mit der in Württemberg seither üblichen Art des Vorgehens im Großen und Ganzen in Einklang. Dagegen fehlt das der württ. Gewerbesteuer ein starkes Stetigkeitsmoment verbürgende Prinzip des Dreijahresdurchschnitts, und ebenso ist der Notverordnung der Abzug des persönlichen Arbeitslohns des Unternehmers fremd, wenn auch bei dem Aufbau der Steuermeßbeträge der Gedanke dieses Prinzips, daß mit steigendem Ertrage der persönliche Arbeitsverdienst in den Hintergrund trete, eine Rolle gespielt haben dürfte (§ 17). Eine Neuerung ist für Württemberg die Filialsteuer des § 23 II. Die weiteren Bestimmungen über das Zerlegungs-, Veranlagungs- und Erhebungsverfahren sind ohne prinzipielles Interesse. Von stärkerer, aktueller Bedeutung sind jedoch wieder die im ersten Kapitel des Vierten Teils auftretenden Vorschriften über die Senkung der Realsteuern; indem in den §§ 2—4 eine Senkung der Grundsteuer um 10 Prozent und der Gewerbesteuer um 20 Prozent vom 1. April 1931 ab vorgeschrieben wird und für die Zeit vom 1. April 1932 ab besondere Grundsätze über die Bemessung der Realsteuern in Aussicht gestellt werden.

Abgesehen von den staatsrechtlichen Bedenken, die gegen eine Gesetzgebungsmethode erhoben werden müssen, die den Versuch macht, Fragen, die noch in ziemlicher Ferne liegen, mit der Lösung unumgänglich notwendiger Zeitbedürfnisse zu verkoppeln und auf diesem Wege einer gesetzgeberisch-parlamentarischen Erörterung, aus dem Wege gehen will, müssen gegen den Inhalt dieser Bestimmungen die stärksten, bereits oben in § 26 erhobenen Bedenken geltend gemacht werden, denn diese Neuregelung bedeutet mit dürren Worten das tatsächliche Ende der den Ländern bisher noch verbliebenen, für ihre Existenz notwendigen Reste ihrer früheren Steuerhoheit, sie vernichten aber auch in ihrer Auswirkung die Leistungsfähigkeit der gerade in Württemberg vorherrschenden kleinen und mittleren Gemeinden. Wenn auch die Verordnung gerade auf dem Gebiete der Gewerbesteuer gegen die früheren Vorschläge der Rahmengesetzentwürfe eine Reihe von Verbesserungen aufweist — ohne damit die Güte der bisherigen württembergischen Regelung zu erreichen —, so ist die von ihr vorgeschlagene Regelung insbesondere wenn man das Gebiet der Grundsteuer und der dort auftretenden grundstürzenden Bewertungsänderungen mit heranzieht, nichts anderes, als der tatsächliche Untergang der seitherigen württ. Ertragsbesteuerung, wozu noch mit der Einführung der „veredelten" Bürgersteuer mit neuen, nicht unerheblichen Veranlagungskosten zu der bisher schon unerträglichen Höhe der Personalsteuern eine weitere Einkommensteuer primitivster Form hinzutritt, während doch andererseits die Einführung der Einheitsbesteuerung bei der Landwirtschaft das Geständnis enthält, daß auf diesem Gebiete der übersteigerte Personalsteuergedanke bereits ein Fiasko erlitten hat.

Auch diesem erneuten Versuch der Reichsgesetzgebung gegenüber darf daran festgehalten werden, daß die bisherige Regelung den spezifischen Bedürfnissen sowohl des württembergischen Staats wie seiner Gemeinden

besser entsprach, und auch den Interessen der Steuerpflichtigen und den Bedürfnissen der Wirtschaft besser zu dienen vermochte als die reichsrechtlichen Anordnungen.

Wenn wir nach dieser Betrachtung zusammenfassend einen Blick auf die Ergebnisse unserer Arbeit werfen, werden wir hinsichtlich der Gewerbebesteuerung in der Ausprägung, die sie in Württemberg erhielt, — auch wenn wir zugeben, daß diese Steuer viele schwierige und bei allem Bemühen nur schwer einer allseits befriedigenden Lösung zuführbare Fragen enthält, — doch zu dem Urteil gelangen, daß es gerade dem württ. Gesetzgeber auch der jüngsten Zeit gelungen ist, durch sein wohlüberlegtes Anknüpfen an die alten Gestaltungen eine Steuerform zu finden, die den Erfordernissen einer leichten Erhebung gerecht wird, indem sie sich in durchaus vertretbarer Weise die Ergebnisse der Einkommens- und Vermögenssteuer zu Nutze macht und diese mittels eines verhältnismäßig recht einfachen Apparates zu gewinnen weiß. Sie hat auf diese Weise eine sehr elastische Gestaltung erhalten, die ihr erlaubt, den Wandlungen der Konjunktur zu folgen und sie enthält durch die Einführung der „Mindeststeuer" und den 3-Jahresdurchschnitt Elemente, die ihr eine gewisse Stetigkeit verbürgen, ohne darum in schlechten Zeiten drückend wirken zu müssen.

In ihrer Einzelausgestaltung, insbesondere ihrer Eliminierung des persönlichen Arbeitsverdienstes weist sie gegenüber den sonst in Deutschland herrschenden Formen wie auch gegenüber der neuen Regelung von seiten des Reichs entschiedene Vorzüge auf, sodaß man sich hüten sollte, aus dogmatisch aufgestellten Gesichtspunkten heraus sie einem Unifizierungsprozesse zu unterwerfen, bevor darüber Klarheit geschaffen ist, in welcher Gestalt sie aus diesem hervorgehen wird. Es soll nicht bestritten werden, daß theoretisch eine möglichste Einheit des Steuersystems erwünscht sein mag, wichtiger aber als dies ist, daß die Steuer die Wirtschaft und den einzelnen Steuerpflichtigen möglichst wenig störe und bedrücke und dabei doch für den steuererhebenden Körper einträglich sei. Dieses letztere Zeugnis ist der heute in Württemberg noch bestehenden Form zuzuerkennen; solange die geforderten neuen Formen in dieser Hinsicht nicht mit Sicherheit bessere Ergebnisse versprechen können, besteht keine Veranlassung, die alte Regelung über Bord zu werfen, zumal ein solches Vorgehen auf jeden Fall mit Erschütterungen verbunden sein müßte.

Auch aus rechtspolitischen Gründen soll man sich hüten, ein einmal bestehendes Finanzsystem ohne zwingende Gründe zu ändern.

Daß die Todesstunde der Gewerbesteuer als solche noch lange nicht geschlagen hat, sofern man gebieterischen Forderungen der Finanzwissenschaft Genüge tun will, dürfte hinlänglich dargelegt sein. Vielmehr ist zu behaupten, daß umgekehrt die Personalbesteuerung heute ihren Gipfelpunkt erreicht haben dürfte. Damit wird der Weg zum Aufbau einer unter modernen Gesichtspunkten aufgezogenen Realbesteuerung in Form der Normertragsbesteuerung frei. Aber auch ein Ausbau in dieser Richtung darf nicht vorschnell ergriffen und nicht ohne überlegte Vorbereitungen und Prüfungen beschritten werden.

Lebenslauf

Geboren am 2. Februar 1903 als Sohn des früheren Zigarrenfabrikanten, jetzigen Privatmanns Otto Rudolph, in Schwäb. Gmünd besuchte ich das dortige Real-Gymnasium, woselbst ich im Frühjahr 1921 die höhere Reife-Prüfung ablegte. Nach Absolvierung einer zweijährigen Lehrzeit bei der damaligen Direktion der Diskonto-Gesellschaft Zweigstelle Schwäb. Gmünd und einer daran anschließenden kürzeren Tätigkeit im Handelskontor Nürnberg der Fa. Dr. Walter & Schmitt Scheide-Anstalt Schwäb. Gmünd, begann ich mit dem Studium der Rechts- und Staatswissenschaft an der Handels-Hochschule Nürnberg und der Universität Erlangen. Ich setzte mein Studium im Winter-Semester 1924/25 an der Universität Tübingen fort, woselbst ich nach einem in München verbrachten Semester bis zum Abschluß des Studiums verblieb. Im Herbst 1926 legte ich die Prüfung als Diplom-Volkswirt mit der Note gut und im Herbst 1928 die erste höhere Justiz-Dienstprüfung ab.